

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____доц. В.А. Кулик

«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит в управлінні товарними запасами»

(за матеріалами Приватного акціонерного товариства «Магазин
«Медтехніка», м. Херсон)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Керіта Аліна Василівна

26.11.2019 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Прохар Наталія Вікторівна

26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ВСТУП

Актуальність теми. Функціонування будь-якого підприємства супроводжується кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають запаси. Стан, формування й використання запасів є визначальним чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Успішне вирішення стратегічних завдань розвитку підприємств в умовах жорсткої конкуренції, перенасичення ринків товарами іноземного походження, складного технологічного процесу виготовлення продукції потребує орієнтації обліку, контролю і аналізу запасів на отримання оперативної інформації про їх витрачання, що дасть змогу керівникам різних рівнів приймати ефективні управлінські рішення.

Особливо важливу роль запаси виконують на підприємствах, які займаються торгівельною діяльністю. Це пов'язано з тим, що саме вони складають більшу частину оборотних активів торгівельного підприємства. При цьому саме облікове відображення торгівельних запасів дозволяє зробити управління товарними запасами більш ефективним. Облік товарних запасів забезпечує надходження інформації щодо наявності та руху товарних запасів на підприємстві. Достовірність облікової інформації підтверджується за допомогою аудиту товарних запасів.

Вивченню проблем організації та методики обліку запасів присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених та фахівців – Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, Н. Н. Грабової, С. Ф. Голова, В. Н. Жукова, Г. І. Зими, М. І. Литвиненко, І. Павлюка та ін. Значний внесок у дослідження організації та методики аудиту та контролю запасів зробили такі вчені, як Р. Адамс, Н. І. Дорош, І. І. Пилипенко. Теоретичною основою дослідження аналізу як методу аудиту є наукові праці таких учених, як О. В. Басенко, М. А. Болух, С. А. Бороненкової, О. С. Гордієнко, Є. А. Круглова, Г. В. Савіцька, А. Н. Стерлігова. Питання організації управлінського обліку товарних

запасів висвітлювали у своїх роботах П. Й. Атамас, Т. П. Карпова, О. В. Лишиленко, Л. В. Нападовська та ін. Менеджмент запасів ставав предметом розгляду таких вчених, як Ю. А. Беляев, Н. М. Богацька, М. Линдерс, О. В. Оліфіров, О. С. Подольська, А. Р. Радіонов, Х. Фирон.

Аналіз результатів досліджень вітчизняних і зарубіжних учених свідчить, що теоретичні й практичні розробки з обліку та аудиту запасів відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних із трансформацією вітчизняної системи обліку. Проте низка питань щодо обліку та аудиту запасів на підприємствах недостатньо досліджені й залишаються невирішеними. Недостатньо опрацьованим є питання класифікації товарних запасів підприємств для цілей обліку та ефективного управління ними, методики й організації фінансового і управлінського обліку товарних запасів, документального оформлення операцій із запасами, автоматизації їх обліку й аудиту, обґрунтування нових напрямів обліку та аудиту запасів з огляду на особливості торгівельної діяльності та потреби управління.

Мета і завдання роботи. Метою роботи є дослідження теоретико-методологічних основ обліку та аудиту товарних запасів, їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на сучасних підприємствах. Для досягнення визначеної мети в роботі було поставлено й вирішено такі завдання:

- визначити сутність товарних запасів, порядок їх класифікації, визнання та оцінки;
- з'ясувати значення та завдання обліку і аудиту товарних запасів;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліку і аудиту приватного акціонерного товариства «Магазин «Медтехніка»;
- розглянути документальне оформлення та облік товарних запасів, порядок розкриття інформації про них у звітності;
- визначити особливості обліку товарних запасів в електронному середовищі;
- з'ясувати напрями використання облікових даних в управлінні

товарними запасами;

- розкрити нормативно-інформаційне забезпечення, прийоми і методи аудиту товарних запасів;

- розглянути особливості організації та методики аудиту товарних запасів;

- здійснити узагальнення результатів аудиту товарних запасів та використання його даних в управлінні.

Об’єктом дослідження виступає господарська діяльність підприємства в частині наявності та використання товарних запасів.

Предметом дослідження є організація і методика обліку та аудиту товарних запасів на підприємстві.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано систему методів, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ. На основі діалектичного методу наукового пізнання й поєднання історичного та логічного подано визначення запасів та особливості їх обліку. Для вирішення завдань фінансового й управлінського обліку запасів і дослідження питань методики та організації їх аудиту застосовано методи порівняння, конкретизації, групування, аналізу бухгалтерських рахунків, спостереження, вибірки. Методи наукової абстракції та узагальнення використано для формулювання висновків дослідження. Графічний та табличний методи застосовано з метою оформлення результатів дослідження.

Суб’єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Магазин «Медтехніка», створене 30.01.1996 р. зі статутним капіталом в 250 тис. грн., яке займається роздрібною торгівлею медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах.

Інформаційною базою дослідження є закони України, періодичні та монографічні видання, матеріали міжнародних, всеукраїнських науково-практичних конференцій, статистичні матеріали, вітчизняні та зарубіжні публікації, обліково-аналітичні матеріали та фінансова звітність Приватного акціонерного товариства «Магазин «Медтехніка».

Методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених у сфері економічної теорії, бухгалтерського обліку, інформаційних систем бухгалтерського обліку, аудиту, фінансового аналізу, матеріали періодичних видань, нормативно-правова база.

Наукова новизна дослідження полягає в узагальненні наукових підходів щодо методики обліку та аудиту товарних запасів.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у тому, що вони можуть бути використані як для удосконалення методики обліку та аудиту товарних запасів в Приватному акціонерному товаристві «Магазин «Медтехніка» з метою підвищення ефективності управління, так і подальших наукових розробок в цій сфері.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ

1.1. Сутність товарних запасів, порядок їх класифікації, визнання та оцінки

На підприємствах різних галузей народногосподарського комплексу країни запаси є найбільш важливою та значною частиною активів. Вони посідають особливе місце в складі майна, домінуючу позицію в структурі витрат, а тому суттєво впливають на результати господарської діяльності та висвітлення інформації про фінансовий стан підприємства. Для забезпечення діяльності наявність запасів обов'язкова. При цьому необхідне забезпечення деякими ресурсами, які не є власністю підприємства, вимагає їх певного накопичення на підприємстві для уникнення ризиків та простоїв.

Можна однозначно стверджувати, що запаси є важливою економічною та обліковою категорією, окремим об'єктом обліку та важливим фактором ефективності діяльності підприємства. Тому для формування ефективної системи обліку та аудиту з метою покращення ефективності використання запасів перш за все потрібно з'ясувати значення та суть цієї категорії.

В чинному законодавстві термін запаси розкривається у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку «Запаси». Водночас дається воно через розкриття ознак запасів. Згідно з п. 4 цього нормативно-правового акту запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством / установою [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Аналогічне трактування терміну «запаси» викладено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2

«Запаси» [Ошибка! Источник ссылки не найден.], проте Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Ошибка! Источник ссылки не найден.] до запасів відносяться також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є доречним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту.

В наукових енциклопедичних виданнях даються різні визначення поняття «запаси». Їх узагальнення представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Узагальнення підходів до терміну «запаси» в енциклопедичних виданнях

Джерело	Визначення сутності запасів
Великий економічний словник [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 314]	матеріали та продукція, складова частина оборотних фондів підприємства, що відображаються в активі балансу (включає сировину, допоміжні матеріали, напівфабрикати, готову продукцію і т.п.), які не використовуються в даний момент у виробництві зберігаються на складах або в інших місцях і призначені для подальшого використання.
Економічна енциклопедія [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 583]	наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення і ще не використовуються.

З даних табл. 1.1 видно, що в різних енциклопедичних виданнях по різному підходять до визначення запасів. Найчастіше їх сутність розкривають через перерахування різновидів запасів.

Слід зазначити, що серед вчених відсутня єдність щодо трактування такої категорії як «запаси». Узагальнення підходів вчених щодо цього терміну представлено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Узагальнення підходів різних вчених до терміну «запаси»

Автори	Визначення сутності запасів
Логвин О.О. [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 21]	Потік товарно-матеріальних цінностей
Пилипів Н. [Ошибка! Источник ссылки не найден.]	активи, що призначаються для обробки в процесі виробництва, формування основи виробів, а також можуть перебувати у

найден., с. 305]	складі резервів у вигляді виробничих запасів та готових виробів, товарів на складах.
Федорова М.С. [Ошибка! Источник ссылки не найден. , с. 360]	вид оборотних засобів капіталу

З даних табл. 1.2 можна зробити висновок, що вчені в основу визначення поняття «запаси» закладають різні ознаки: потік, місце знаходження, причини створення тощо.

Слід зазначити, що в Україні досить часто під запасами розуміють активи, які призначені для виробництва продукції, надання послуг або перепродажу протягом короткого періоду часу. В інших країнах до визначення цього терміну підходять по іншому. Зокрема в США та Великобританії запаси визначають як активи, призначені для використання протягом одного виробничого циклу або для продажу протягом звичайного ділового циклу. Варто зазначити, що в Німеччині немає нормативного визначення поняття «запаси», проте під ними розуміють предмети, що призначені для перепродажу чи короткострокового використання. У Росії під запасами розуміють лише запаси сировини та матеріалів у виробничих підприємствах та запаси товарів в організаціях без обмеження використання їх протягом одного виробничого циклу[**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 305].

Всі підприємства прагнуть збільшити оборот запасів, щоб при меншій площі складів і менших витратах на утримання запасів, отримати найбільший обсяг продажу і, отже, прибутку. Звичайно, ідеальною системою був би продаж без зберігання, відразу після доставки постачальника. Однак, такий вид торгівлі багатьма асортиментами товарів неможливий, тому оборотність запасів є важливим критерієм, який ретельно аналізується підприємствами.

Слід зазначити, що поняття «запасів» є узагальнюючим для усіх категорій цього виду активів. Однак поняття товарних запасів у нормативних документах не згадується, тоді як форма фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» передбачає статтю «Товари».

На сьогодні перелік запасів найчастіше включає їх наступні види:

– сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначену для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 148].

Серед наведеного переліку одне з найважливіших місць займають товарні запаси. Проте, як і щодо визначення «запасів», так і щодо визначення «товарних запасів» позиції вчених неоднозначні. Їх узагальнення представлено в табл. 1.3. Вивчення поняття «товарні запаси», їх сутності та різних підходів до класифікації дозволяє оптимізувати витрати, пов'язані з реалізацією товарів і отримати за цей рахунок конкурентні переваги.

Таблиця 1.3

Узагальнення підходів різних вчених до терміну «товарні запаси»

Автори	Визначення сутності запасів
Кононова А.В. [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 259]	товари, які очікують моменту реалізації
Шляхтина Ю.Б. [Ошибка! Источник ссылки не найден., с.]	товарні ресурси, обсяг яких визначений на певний момент часу, наприклад, на початок чи кінець планового періоду

120]	
Сотник І.М. [Ошибка! Источник ссылки не найден. , с. 183]	сукупність товарної маси, що знаходиться у сфері обігу і призначена для продажу та служить для задоволення попиту споживачів
М. Окландер [Ошибка! Источник ссылки не найден. , с. 102]	регулятор між поставками і споживанням, які здійснюються в різному ритм
Олініченко К. С. [Ошибка! Источник ссылки не найден. , с. 12]	це цілеспрямовано сформована сукупність товарів споживчого призначення, що придбані та утримуються підприємством для подальшого продажу з метою отримання ним доходу (прибутку) та підвищення конкурентоспроможності на споживчому ринку.

Продовження табл. 1.3

Автори	Визначення сутності запасів
Максименко І.Я. [Ошибка! Источник ссылки не найден. , с. 25]	Це маса товарів, призначена для наступного продажу та здійснення безперебійної торгівлі, що знаходиться в сфері обігу в процесі переміщення від виробництва до споживання
Очеретько Л.М. [Ошибка! Источник ссылки не найден. , с. 296]	сукупність товарів, призначених для подальшого продажу, що знаходяться в процесі переміщення від виробника до споживача

З даних табл. 1.3 видно, що поняття товарних ресурсів часто ототожнюють з поняттями товарів, товарною масою, товарними ресурсами. Не зовсім правильно ставити знак рівності між товарами та товарними запасами. Найчастіше такий підхід пов'язаний з тим, що частину свого життєвого циклу товар перебуває у вигляді запасів. Однак такий підхід до розуміння сутності товарних запасів досить обмеженим і таким, що не відображає повністю його економічної природи.

Існують також відмінності між товарними запасами і потоками товарів. Як правильно зауважує К. С. Олініченко, товарний запас є величиною моментною, оскільки форма існування товару в ньому є статичною [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 11]. Показники товарних запасів змінюються залежно від конкретних господарських умов діяльності торговельного підприємства, що визначають рух товарних потоків, які мають здебільшого багатоваріантну природу (унаслідок впливу виробничих, соціальних, транспортних і торговельних чинників). Ефективне управління потоками товарів визначає величину і швидкість обороту товарних запасів,

збільшуючи прибуток підприємства та забезпечуючи стійкість його функціонування в умовах конкуренції на споживчому ринку.

Вважаємо, що найбільш повним є визначення, наведене в ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення», в якому під терміном «товарні запаси» розуміються товари, що знаходяться на певну дату в сфері товарного обігу в формі поточного, сезонного зберігання або дострокового завезення, а також товари в дорозі і товари на складах виробника [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 4]. Сучасний Великий економічний словник визначає цей термін як кількість товарів певного виду, що знаходяться в даний момент в сфері товарного обігу, в перевезенні і на складах, в сховищах [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 602].

Підсумовуючи, можна зробити висновок про те, що до товарних запасів відносять товари, які очікують моменту реалізації. При здійсненні продажу товар переходить в сферу споживання, переходячи в свою грошову форму, і товарним запасом більше не є. Як зауважує К. С. Олініченко, саме товарні запаси багато в чому формують майбутній асортимент та зумовлюють структуру товарообороту [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 6]. Дійсно, товар має дві кінцеві цілі: по-перше, задовольнити потребу покупця, по-друге – принести прибуток. До того часу, поки товар не проданий, знаходиться в каналах сфери товарного обігу і чекає моменту продажу, він є товарним запасом.

Важливість товарних запасів у господарській системі торгівлі пояснюється їх впливом на кінцеві результати діяльності господарюючого суб'єкта, формування безпечних умов його функціонування в мінливому конкурентному середовищі. Товарний запас формується за об'єктивними причинами, незалежно від бажань і намірів власників підприємства. Існування запасів підприємства роздрібною торгівлі пов'язане з конкретними особливостями формування його операційного циклу.

Таким чином, на рівні окремого підприємства роздрібною торгівлі

товарні запаси виступають важливою складовою господарської системи, оскільки становлять значну частину його активів і є важливим елементом його ресурсного потенціалу. Товарні запаси утворюються на всіх стадіях руху товару: на складах оптових і роздрібних підприємств, складах підприємств-виробників, у дорозі. Це обумовлено низкою чинників економічного, організаційно-технологічного і соціального характеру.

Товарні запаси можна класифікувати за різними ознаками. Їх класифікація необхідна - вона є передумовою для аналізу і подальшого планування оптимальних запасів товару на підприємстві. Проте на сьогодні автори намагаються віднайти власний критерій для поділу товарів. Так, наприклад, Б. В. Жижила пропонує усі товарні запаси ділити на запаси поточні, страхові та сезонні [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 34]. Зазначимо, що подібний підхід можна застосувати не тільки до товарних запасів.

Подібною є класифікація товарних запасів за типами, яку наводить К.С. Олініченко:

- готові товарні запаси – служать для компенсації відхилень фактичного попиту від прогнозованого (гарантійного) запасу;
- товарні запаси, призначені для задоволення очікуваного попиту – необхідні для покриття прогнозованого попиту (величина таких запасів визначається величиною попиту і часом його прояви);
- гарантійні товарні запаси – потрібні для задоволення непередбаченого збільшення попиту, тобто компенсують відхилення фактичного попиту від прогнозованого [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 15].

Р.М. Воронко вважає, що класифікацію товарних запасів бажано проводити, ґрунтуючись на: по-перше, визначення основних істотних ознак для вирішення завдань за допомогою створеної класифікації; по-друге, на кожному етапі поділ на види повинен проводитися лише за однією підставою: по-третє – кожен елемент класифікації, отриманий внаслідок

розподілу, повинен бути визначений [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 165]. У зв'язку з цим вчений пропонує класифікувати товарні запаси за місцем знаходження на:

- запаси роздрібно́ї торгівлі;
- запаси оптово́ї торгівлі;
- запаси у дорозі;
- запаси на митниці.

Вважаємо, що за призначенням товарні запаси повинні класифікуватися на: запаси поточного зберігання, запаси сезонного зберігання, запаси попереднього (додострокового) завозу, запаси цільового призначення. Така позиція ґрунтується на положеннях Інструкції про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів [Ошибка! Источник ссылки не найден.], яка виокремлює:

- товарні запаси поточного зберігання, які забезпечують повсякденні потреби торгівлі;
- товарні запаси сезонного зберігання, враховуючи ті товарні запаси, які забезпечують торгівлю ними за сезонами року;
- товарні запаси дострокового завозу, які створені у важкодоступних районах для забезпечення торгівлі протягом всього періоду між строками завозу.

В цій же Інструкції наводиться й інший поділ товарних запасів - за галузевою специфікою роздрібно́ї торгівлі в цілому. Однак така класифікація є проблематичною щодо використання по відношенню до конкретного підприємства. Ця класифікація включає товари: наявні в роздрібній мережі, а також на дрібнооптових базах, розподільчих складах та базах, в овоче-, картопле-, фруктосховищах; товари, які наявні на базах і складах, що належать роздрібним підприємствам, організаціям; закуплені та оплачені торговельним підприємством, організацією та залишені на відповідальне зберігання в постачальників; здані на переробку, які на звітну дату знаходяться на виробничих підприємствах, як власних, так і сторонніх

[Ошибка! Источник ссылки не найден.]

С.Е. Лі пропонує низку критеріїв для класифікації товарних запасів. Так, за відношенням до планового періоду усі товарні запаси мають ділитися на звітні запаси; початкові або вхідні запаси, кінцеві або вихідні запаси. Відповідно до споживчого попиту усі товарні запаси діляться на відповідні попиту та невідповідні (вважаємо, що до цих двох груп можна додати ще одну – дефіцитні товари). Дана класифікаційна ознака дозволяє сконцентрувати увагу на затребуваних і дефіцитних товарах для розширення їх асортименту та підтримки інтересу покупців по цих групах. Товари, які не користуються попитом (за даними кількох звітних періодів), потребують заміни аналогами або виключення з асортименту.

За методом ABC усі товарні запаси діляться на три групи: «А» - великий обсяг продажів, «В» - товари, реалізаційні параметри, яких є середніми, «С» - товари рідкісного попиту; а за методом XYZ – на товари групи «Х» зі стабільною реалізацією, «Y» з реалізацією, яка характеризується відомими тенденціями, «Z» - у яких реалізація нерегулярна **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 175]**.

К. С. Олініченко також пропонує класифікувати товарні запаси за обсягами формування:

- довгострокові, що забезпечують багаторазове здійснення торгового циклу без необхідності поповнення запасів;
- товарний запас у мінімальному страховому обсязі, достатньому для забезпечення реалізації на кілька днів роботи або навіть більш короткий період (вимірником тривалості періоду є розмір операційного циклу);
- середньостроковий запас товарів **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 15]**.

Іншими словами, класифікація за даною ознакою підкреслює твердження, що маса товарних запасів у торговельних підприємствах потрібна знаходитися в граничній відповідності з обсягом товарообороту. Такий розподіл обсягу товарних запасів можна робити не тільки по

відношенню до тривалості операційного циклу та норм щоденного витрачання ресурсів - індивідуальним характеристикам кожного підприємства, але й по відношенню до середньогалузевих показників, що в умовах посилення конкуренції на споживчому ринку оцінюється позитивно.

В умовах ринку набуває особливої актуальності ще одна класифікація - за ступенем ліквідності. Відповідно до цього критерію товарні запаси бувають ліквідні та неліквідні. Неліквідні – це товарні запаси, які не використовують протягом тривалого періоду, які утворюються через погіршення якості товарів у процесі їх зберігання, а також внаслідок морального зносу або припинення випуску морально застарілої продукції, для якої вони призначені (наприклад, супутні товари); і надмірні запаси, що не потрібні на конкретний момент. Відповідно, до ліквідних слід віднести товарні запаси, що використовуються за прямим призначенням, динаміка і оновлення яких є відносно стабільними.

На кінець можна виокремити і ще один критерій поділу товарних запасів - чутливість до зміни товарообороту підприємства. За цим критерієм товарні запаси можуть бути представлені двома частинами: умовно-змінною, розмір якої визначається розміром і динамікою товарообороту підприємства; умовно-постійною, розмір якої не залежить від зміни товарообороту. Перша частина представлена товарними запасами в межах асортиментного представницького набору товарів, що постійно знаходяться в торговельній мережі підприємства, їх розмір визначається встановленим асортиментним переліком товарів, розмірами торговельної площі підприємства, формою торговельного обслуговування.

Питання визнання та оцінки товарних запасів чітко регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», в п. 5 якого вказується, що запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Товари - це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Слід зазначити, що підприємство-покупець, як правило, не вносить суттєвих змін до фізичної форми товарів, які придбаває. Вже під час купівлі у постачальника вони є готовою продукцією. Але в деяких випадках, наприклад, коли підприємство-покупець займається перепродажем, може здійснюватись комплектація таких товарів, їх компонування в яку-небудь систему (об'єднання декількох станків у виробничу лінію). Товарні запаси складають основну частину запасів у торговельно-закупівельних підприємств, у підприємств, що спеціалізуються на комплектації, тощо.

Оцінка товарних запасів відіграє значну роль при формуванні облікової політики підприємства. При цьому вона має певні свої особливості. Так, наприклад, за висловом О.Т. Бровко специфіка вартісної оцінки товарних запасів роздрібної торгівлі зумовлена: великою різноманітністю, асортиментністю товарних запасів; різними способами надходження товарних запасів на підприємство, місце знаходження та зберігання товарних запасів; різні способи переоцінки товарних запасів, що зумовлені рядом внутрішніх та зовнішніх факторів; порядок дооцінки та уцінки товарних запасів підприємствами роздрібної торгівлі; різні методи оцінки товарних запасів при їх вибутті тощо [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 64].

Придбані (отримані) товарні запаси зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю. Причому первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі;

транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю

запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**.

При продажу товарних запасів та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**.

Виходячи з того, що товарні запаси знаходяться на підприємстві з моменту їх надходження до реалізації, тому з метою формування справедливої вартості про товарні запаси необхідно розглядати їх оцінку при надходженні, зберіганні та реалізації. Важливо відмітити, що порядок оцінки товарних запасів при їх зберіганні, а саме їх переоцінка, недостатньо висвітлений в нормативних документах, крім того не регламентований порядок переоцінки та документування таких операцій.

1.2. Значення та завдання обліку і аудиту товарних запасів

Ринкові умови господарювання потребують підвищення ефективності управління товарними запасами на підприємствах. В свою чергу ефективність управління напряду залежать від обліково-аналітичної інформації про товарні запаси. Питання щодо обліку товарних запасів потребують особливої уваги, оскільки вони є інформаційною основою управління на різних етапах торгівельно-фінансової діяльності:

- вони є складовою системи «підприємство – зовнішню середовище»;
- товарні запаси є базою носіїв витрат під час продажу товарів впродовж усього торгівельного циклу – від приходу на склад і до її передачі покупцю.

Основною метою управління товарними запасами є формування й підтримка їх величини на такому рівні, який дозволяє забезпечити безперебійну торгівлю кожним товаром за умов мінімальних витрат. Для досягнення цієї мети керівники або менеджери підприємства повинні вести облік товарних запасів, визначити, скільки треба зберігати запасів, коли розміщувати замовлення та скільки замовляти одиниць товару за один раз. Відповідно, можна однозначно стверджувати, що метою бухгалтерського обліку товарних запасів є надання облікової інформації про стан товарних запасів керівництву з метою управління цими запасами.

На думку О.М. Дзюби облік товарних запасів на торгівельних підприємствах забезпечує збір та систематизацію інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 134].

Мета обліку товарних запасів має реалізовуватися в певних завданнях. Так, наприклад, І.Я. Максименко вважає, що ці завдання необхідно розглядати через обліковий процес, який є досить багатогранним явищем [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 24]. Вчений до них відносить наступні:

- визначення цілей формування товарних запасів, що створює умови для формування облікової, контрольної і аналітичної;

- створення інформаційної бази управління товарними запасами;
- аналіз стану та ефективності управління товарними запасами;
- нормування товарних запасів;
- планування обсягу товарних запасів;
- оперативний облік товарних запасів [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 24].

Подібний підхід зустрічається і у О.М. Чабанюк, який також стверджує, що завдання обліку на торгівельному підприємстві потрібно розглядати через обліковий процес. При цьому автор виокремлює три рівні такого процесу:

- вищий – управління обліковою системою і об'єктами обліку загалом, контроль і аналіз господарської діяльності, розроблення альтернативних рішень;
- середній – вирішення завдань на рівні комплексів задач бухгалтерського обліку;
- нижчий – оброблення фактичних даних в системі оперативного обліку [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 299]. На підставі цього вчений виокремлює наступні завдання обліку товарних запасів на торгівельному підприємстві:
 - забезпечення оптимального функціонування систем обліку, що створює умови для формування облікової, контрольної і аналітичної інформації в оптимальному режимі;
 - визначення важелів контролю і управлінні цими системами та у методах їх використання для різних рівнів від керівників підрозділів обліку, контролю та аналізу до керівництва підприємства;
 - створення сприятливих умов праці спеціалістів обліку, (визначення обсягу робіт, конкретизація і розмежування відповідальності за виконання облікових, контрольних і аналітичних операцій та надання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам);
 - запровадження наукових досягнень у практику технології обліку на

суб'єкті господарювання будь-якого виду;

– забезпечення наявності облікової, контрольної та аналітичної інформації за необхідними розрізами, у встановлені терміни для досягнення її корисності та забезпечення вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 299].

Аналогічний перелік наводить К.М. Тростянська [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 11]. Слід зазначити, що окремі вчені виокремлюють і різні завдання обліку товарних запасів на різних етапах облікового процесу. Так, наприклад, Т.О. Тарасова зазначає, що завданням бухгалтерського обліку товарних запасів на стадії організації первинного обліку та контролю є вибір таких форм первинних документів, які б відповідали характеру і змісту підприємницької діяльності та мали відповідне обґрунтування [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 72].

Доцільно зазначити, що оскільки мова йде про товарні запаси, то найчастіше з ними справу мають в торгівлі. Ведення торговельної діяльності регламентується Порядком провадження торговельної діяльності та правилами торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів від 15.06.2006 р. № 833, відповідно до якого торговельна діяльність провадиться суб'єктами господарювання у сфері роздрібної та оптової торгівлі, а також ресторанного господарства [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Оскільки торгівля має свої особливості, це стосується й організації та ведення обліку товарних запасів. В першу чергу вона відображається в обліковій політиці, під якою доцільно розуміти певну сукупність методів, принципів та процедур, які підприємство використовує для формування і подання звітності [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 134].

Як правильно зауважує В.В. Новодворська основне завдання облікової політики торговельного підприємства в частині запасів – ефективне управління запасами, спрямоване перш за все на розширення обсягів продажу [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 593].

Внутрішній план рахунків містить рахунки підприємства, які

передбачені для ведення синтетичного та аналітичного обліку. Під час формування внутрішнього плану рахунків слід пам'ятати про головне завдання – це забезпечення можливості групування та аналізу інформації для потреб управління й контролю. Від того, наскільки обґрунтована будова плану рахунків, залежить й достовірність бухгалтерського балансу.

Наступним аспектом облікової політики є встановлення вимог до документального оформлення господарських операцій. В системі бухгалтерського обліку документ, який є носієм інформації про господарську операцію, виступає єдиним доказом з руху товарних запасів. За цією вимогою підприємство зобов'язане особливу увагу приділяти організації формування інформації в системі первинного обліку товарних операцій. Провідним завданням облікової політики підприємства в частині первинного обліку з запасами є прийняття затверджених форм первинних облікових документів, що використовуються для оформлення господарських операцій, а також розробка реєстрів обліку для автоматизації облікового процесу.

Одним з важливих компонентів облікової політики в частині запасів є затвердження порядку проведення їх інвентаризації з метою забезпечення контролю за їх збереженням та для забезпечення достовірності облікової інформації. Крім того, в обліковій політиці варто зазначити порядок відшкодування завданих збитків та нестач з врахуванням Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**.

В цілому, як правильно зауважує О.М. Чабанюк організація обліку товарних запасів на підприємстві повинна забезпечити:

- виконання плану товарообігу, підготовку інформації, необхідної для керування всіма службами підприємства;
- перевірку правильності документального оформлення, законності і цілеспрямованості операцій, своєчасне і повне їх відображення в обліку;
- правильність списання товарних втрат;
- дотримання правил проведення інвентаризацій, своєчасне виявлення і

відображення в обліку їх результатів [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 300].

На думку О. Рудницької до основних завдань управлінського обліку на етапі зберігання товарних запасів відносять:

- визначення оптимального рівня запасів для різних груп товарів;
- визначення доцільності встановлення гарантійного запасу на окремі групи товарів, а також можливості транспортування товарів транзитом;
- облік, контроль за фактичним надходженням та вибуттям товарів як загалом, так і зокрема, за договорами і рахунками;
- облік та контроль за рухом товарів між складами; облік та контроль внутрішнього споживання товарно-матеріальних цінностей структурних підрозділів підприємства;
- контроль за рівнем складських запасів за окремими групами товарів; визначення доцільності у відкритті нових складських приміщень в інших регіонах збуту (доцільності купівлі чи оренди складу);
- визначення доцільності та оптимізації витрат на капітальний чи поточний ремонт складів та складського об'єднання;
- визначення оптимальної організації комплектації та оформлення замовлень на складі; продуктивне використання складського персоналу [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 52]. Проте викликає сумнів віднесення завдання щодо «визначення оптимального рівня запасів для різних груп товарів» до етапу зберігання. Таке завдання у більшій мірі стосується процесу закупівлі товарів. Аналогічно це стосується і завдання «визначення доцільності встановлення гарантійного запасу на окремі групи товарів, а також можливості транспортування товарів транзитом», так як таке завдання доцільно віднести до процесу закупівлі і транспортування товару.

Облікова політика підприємства має певну специфіку щодо товарних запасів. Водночас вибір методу оцінки використання запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності торговельного

підприємства, особливо в умовах інфляційних процесів. Тому вибір підприємством оптимального методу сприятиме збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що у підсумку дасть можливість зменшити витрати та покращити фінансові показники діяльності підприємства.

Саме на основі інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, будується динамічна модель функціонування об'єкта управління, яка повинна допомогти керівникам підприємств різних рівнів приймати ефективні управлінські рішення з метою планування діяльності, організації процесів та ефективного контролю для досягнення стабільного фінансового стану навіть без значних прибутків від торговельної діяльності.

В сучасних умовах будь-яке управлінське рішення щодо того, за допомогою яких методів продажу здійснювати торговельну діяльність конкретному підприємству, які методи активізації продажу при цьому застосовувати, види дисконтних карток вводити, за яких умов їх видавати і які знижки надавати власникам дисконтних карток, проводити розпродаж шляхом уцінки чи запровадження знижок має базуватися на відповідній інформації. Тому питанням обліку товарних запасів приділяється велика увага. Бухгалтерський облік призначений забезпечити постійний контроль своєчасного і повного надходження і оприбуткування товарних запасів на складах підприємства. Як правильно зауважу І.Я. Максименко, саме облікове відображення торгівельних запасів дозволяє зробити управління товарними запасами більш ефективним. Облік товарних запасів забезпечує надходження інформації щодо наявності та руху товарних запасів на підприємстві [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 22]. Тобто ефективне обліково-аналітичне відображення товарних запасів в системі управління – це запорука фінансового успіху торгівельного підприємства. Однак і сам облік має базуватися на результатах оперативного контролю та результатах ініціативного аудиту товарних запасів торговельного підприємства.

Серед вчених відсутня єдність щодо мети аудиторської перевірки товарних запасів. Водночас важливість мети обумовлена тим, що саме

залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту товарних запасів. Так, І.Є. Галушак зауважує, що основна мета обраної методики аудиту зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 173]**.

На думку Г.А. Смоквіної одним із способів покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані є здійснення внутрішнього аудиту, основним завданням якого є виявлення відхилень в діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення. В результаті виконання даного завдання внутрішнього аудиту визначається ефективність його функціонування, яка залежить від рівня його організації та здійснення на торговельному підприємстві. У зв'язку з цим, вчена вважає, що першочерговим об'єктом внутрішнього аудиту торговельного підприємства повинен бути внутрішній аудит товарних запасів **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 72]**. На думку Г.А. Смоквіної основна мета внутрішнього аудиту товарних запасів – встановити своєчасність і повноту оприбуткування матеріально відповідальними особами товарів, що надійшли на склад, правильність їх обліку на рахунку 281 «Товари на складі» і обґрунтованість та правильність списання у видаток відпущених (відвантажених) товарів.

На думку В. Ю. Фабіянської мета аудиту товарних запасів – висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 40]**. З цією думкою слід погодитися, оскільки вона дійсно розкриває мету аудиту товарних запасів. Однак ще більш широко розкриває мету аудиту товарних запасів О.І. Стахов. На думку вченого метою аудиту руху товарів на підприємствах роздрібної торгівлі є встановлення законності, правильності та доцільності діяльності такого підприємства, в тому числі розрахунків підприємства з

бюджетом у частині сплати податків, зборів та обов'язкових платежів [Ошибка! Источник ссылки не найден.,с. 148]. Вважаємо, що такий підхід є занадто широким і не відображає особливостей аудиту саме товарних запасів.

Однак існують і інші позицій вчених. Так, наприклад, Л.М. Очеретько метою проведення аудиту товарних запасів торговельних підприємств вважає висловлення аудитором думки про:

- достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо постачання товарів;
- повноти та правильності відображення первинних даних з обліку товарів у зведених регістрах;
- правильність ведення обліку товарів відповідно до законодавчих та нормативних актів загальнодержавного та локального характеру;
- достовірність відображення залишку товарів у звітності; відображення витрат на придбання, зберігання та реалізацію тощо [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 297]. Така позиція не поодинока. Так, наприклад, І.Є. Галушак вважає, що метою проведення аудиту запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 173]. Проте, наведений перелік обох авторів слід відносити не до мети, а до завдань аудиту товарних запасів.

На відміну від Л.М. Очеретько, В. Ю. Фабіянська наводить більш обґрунтований перелік завдань аудиту товарних запасів, який включає наступні:

- здійснення контролю за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з товарними запасами;

- встановлення правильності визнання активів запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № «Запаси»;
- перевірка дотримання підприємством облікової політики щодо відображення запасів в обліку та звітності;
- перевірка правильності формування первісної вартості запасів;
- дослідження стану складського господарства запасів;
- встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів за їх каналами;
- підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
- перевірка дотримання встановлених нормативів використання запасів на виробництво;
- дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів за їх каналами;
- перевірка правильності віднесення вартості запасів, використаних на виробництво;
- перевірка правильності та своєчасності відображення запасів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- дослідження протизаконних дій, пов'язаних із рухом запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 41]**.

Водночас в цьому переліку існують і протиріччя. Так, наприклад, таке завдання, як «перевірка дотримання встановлених нормативів використання запасів на виробництво» та «перевірка правильності віднесення вартості запасів, використаних на виробництво» не має відношення до торгівельних підприємств. В ньому мова йде про виробничі запаси, а не про товарні. До цього переліку пропонуємо додати наступні завдання:

- дотримання правильності проведення інвентаризації та виявлення збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) товарних запасів;
- дотримання правильності відображення руху товарних запасів в

облікових регістрах;

- дотримання правильності ведення первинного обліку товарних запасів;

- дотримання ведення синтетичного та аналітичного обліку запасів.

Предметом аудиту товарних запасів слід визнати господарські процеси та операції, пов'язані з оприбуткуванням, наявністю, рухом, використанням та іншим вибуттям товарних запасів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Основними джерелами інформації для аудиту товарних запасів є:

1. Баланс підприємства (Звіт про фінансовий стан).
2. Наказ про облікову політику.
3. Регістри синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (Головна книга, відомості руху товарно-матеріальних цінностей, журнали-ордери тощо).
4. Аналітичні регістри обліку товарно-матеріальних цінностей (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб тощо).
5. Первинні документи з обліку товарних запасів (картки складського обліку, накладні тощо) [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 380].

До цього переліку пропонуємо додати:

1. Договори з контрагентами.
2. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням запасів.
3. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням запасів.
4. Місця зберігання запасів, включаючи ваговимірні пристрої.

Окрім цього, слід включити і сам технологічний процес торгівлі.

На думку І.Є. Галушак здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від придбання запасів і їх зберігання до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит запасів не може

здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних товарів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально-відповідальних осіб, про проведення ревізій, інвентаризацій, про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання) [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 173].

При здійсненні аудиту товарних запасів аудитор використовує спеціальні методи і прийоми - арифметична перевірка, тестування, опитування, документальна перевірка, аналітичні процедури, анкетування.

В процесі організації аудиту товарних запасів слід пам'ятати, що він повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності торговельного підприємства об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання даної умови аудиторам необхідно дотримуватись принципів при організації аудиту: принцип системності; принцип однаковості; принцип документального оформлення; принцип попередження; принцип регулярності; принцип незалежності; принцип відкритості тощо.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту приватного акціонерного товариства «Магазин «Медтехніка»

Акціонерне товариство відкритого типу «Магазин Медтехніка» створене у результаті реорганізації Херсонської обласної орендної фірми

«Медтехніка» згідно з Наказом №81 від 05.12.1995 року та Протоколом № 1 від 04.01.1996 року і є правонаступником майнових та немайнових прав та обов'язків Херсонської обласної орендної фірми «Медтехніка» відносно частки майна та майнових прав, які були отримані від ХООФ «Медтехніка» в ході реорганізації останньої.

В 2013 р. Акціонерне товариство відкритого типу «Магазин Медтехніка» було реорганізоване в приватне акціонерне товариство «Магазин «Медтехніка».

Метою діяльності товариства є більш ефективне використання своїх ресурсів для отримання прибутків.

Предметом діяльності підприємства у медичній сфері на сьогодні виступають:

- 1) виконання монтажних, пусконаладжувальних, ремонтних робіт, технічне обслуговування медичної техніки та засобів вимірювання медичного призначення;
- 2) експертиза та узгодження проектно-кошторисної документації щодо використання медичної техніки;
- 3) оптова та роздрібна торгівля готовими лікарськими препаратами, предметами санітарії та гігієни, медичним інструментарієм, медичною апаратурою, стоматологічним, лабораторним обладнанням та іншими предметами медичного характеру; оптова та роздрібна торгівля готовими лікарськими формами, ветеринарним медобладнанням, медичним інструментарієм;
- 4) виробництво, оптова та роздрібна торгівля окулярною оптикою, приладами та виробами медичного призначення,
- 5) придбання, реалізація, використання, оброблення, обмін та зберігання дорогоцінних металів та їх лому, а також дорогоцінного каміння;
- 6) надання медичних послуг населенню, підприємствам та установам як на території України так і за її межами; створення та організація діяльності аптек, створення цілодобової служби по інформуванню населення про

наявність ліків в аптеках міста;

7) медична практика, медична косметологія;

8) проведення науково-дослідницьких робіт в області медицини, створення та впровадження нових технологій, здійснення методичної та консультаційної допомоги фахівцям у медичній сфері; організація та проведення навчання медперсоналу та інші послуги у медичній сфері;

Предметом діяльності підприємства у сфері торгівлі, надання комерційних і інших послуг на сьогодні виступають:

1) організація оптової, дрібнооптової, роздрібної, комісійної торгівлі різноманітними промисловими і продовольчими товарами, у тому числі товарами народного споживання; алкогольними напоями і тютюновими виробами, харчовими додатками і напівфабрикатами, а також іншими продуктами харчування; медикаментами, хімічними речовинами, засобами виміру і контролю, а також іншими товарами для реалізації яких необхідні спеціальні дозволи (ліцензії);

2) надання посередницьких послуг, дистриб'юторська, дилерська діяльність, факторинг, лізинг, маркетинг, реклама;

3) торгівля, отримання та надання в оренду, посередництво, а також інша діяльність відносно нерухомого майна;

4) торгово-закупочна діяльність, відкриття торгових магазинів, відділів, у т.ч. гастрономічних, кулінарій, кіосків, аптек і інших аналогічних підприємств торгівлі;

5) організація виїзної та лоткової торгівлі; організація виставок-продажів, ярмарок, аукціонів, в тому числі за участю іноземних суб'єктів господарювання; впровадження інших ринкових форм торгівлі, а також Інша діяльність у сфері торгівлі і комерційних послуг;

Важливим є те, що в статуті підприємства відмічено, що у випадку зміни кон'юнктури ринку, ростом потреби в нових товарах і послугах, підприємство вправі самостійно розширювати номенклатуру й асортимент послуг і товарів у рамках видів діяльності, дозволеної законодавством

України, а також здійснювати види діяльності, які пов'язані з охороною навколишнього середовища, використанням відходів виробництва і вторинних ресурсів.

Водночас, не зважаючи на великий перелік видів діяльності, якими може займатися підприємство, спеціалізується воно на торгівлі медичним обладнанням. На сьогодні підприємство співробітничает з великою кількістю підприємств постачальників медичного устаткування та споживачами цієї продукції. ПрАТ «Магазин «Медтехніка» є одним з найбільших постачальників медичного обладнання на ринок Херсонщини.

Товариство є юридичною особою з моменту його державної реєстрації у відповідних органах; у своїй діяльності воно керується законодавством України, нормами, правилами, що впливають з міжнародних договорів України, цим статутом, а також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

Статутний капітал Товариства утворюється з вартості частки майна та майнових прав, отриманих Товариством від Херсонської обласної орендної фірми «Медтехніка» у результаті реорганізації останньої (Протокол загальних зборів Товариства покупців ХООФ «Медтехніка» від 04.01.96р.) та, після збільшення номінальної вартості випущених акцій згідно рішення Загальних зборів акціонерів Товариства від 01.05.97р., розмір Статутного капіталу товариства становив 58140 гривень. На сьогодні зареєстрований капітал товариства становить 250 тис. грн.

Підприємство зареєстроване за адресою: 73000 Херсонська область Суворовський р-н м. Херсон провул. Пугачова, 4 (0552) 26-31-37

Організаційна структура підприємства представлена на рис. 1.1 вона відноситься до лінійно-функціонального типу і характеризується тим, що лінійні виконавці готують рішення для лінійного керівника, який здійснює прямий адміністративний вплив на виконавців. Передбачається, що першому (лінійному) керівнику в опрацюванні конкретних питань і підготовці відповідних рішень, програм, планів допомагає спеціальний апарат, який

складається з функціональних підрозділів (відділів).

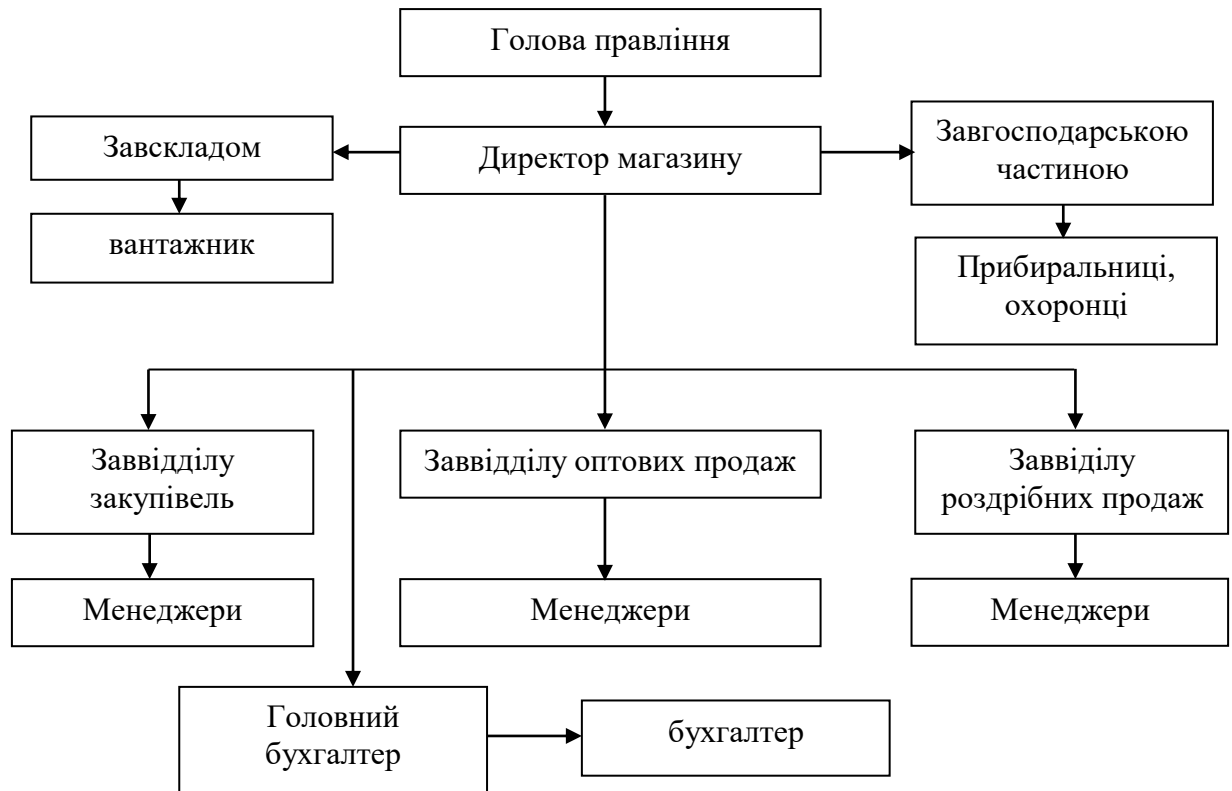


Рис. 1.1. Організаційна структура ПрАТ «Магазин «Медтехніка»

ПрАТ «Магазин «Медтехніка» відноситься до малих підприємств, а тому здає фінансову звітність малого підприємства. На підставі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), які представлені в додатках А, Б, В, розрахуємо показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Магазин «Медтехніка» за 2016–2018 роки. Розрахунок узагальнено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Магазин «Медтехніка» за 2018–2016 роки

Показники	2016	2017	2018	Відхилення (±)	
				2017 р. від 2016 р.	2018 р. від 2017 р.
1. Капітал					
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	2 889,9	3 385,4	3 844,3	495,5	458,9

1.1. Власний капітал:	1 152,5	1 367,1	1 636,7	214,6	269,6
-----------------------	---------	---------	---------	-------	-------

Продовження табл. 1.4

Показники	2016	2017	2018	Відхилення (±)	
				2017 р. від 2016 р.	2018 р. від 2017 р.
- у тому числі власний оборотний капітал	-1 094,2	-857,7	-601,7	236,5	256,0
Нерозподілений прибуток або непокриті збитки	-1 056,4	-841,8	-572,2	214,6	269,6
1.2. Позиковий капітал	1 737,4	2 018,3	2 207,6	280,9	189,3
- у тому числі поточні зобов'язання за розрахунками	797,1	1 340,3	1 577,4	543,2	237,1
2. Ресурси					
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	2 247,7	2 235,1	2 230,9	-12,6	-4,2
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	659,9	901,9	1 383,3	242,0	481,4
- у тому числі: запасів	489,2	776,45	1211,6	287,3	435,2
2.3. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	19	23	25	4	2
3. Економічні показники					
3.1. Виручка від реалізації продукції, тис. грн	4 170,0	5 894,5	7 302,8	1 724,5	1 408,3
3.2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	2 766,7	3 857,6	4 804,7	1 090,9	947,1
3.3. Прибуток (збиток), тис. грн:					
від операційної діяльності, тис. грн	194	314,6	332,7	120,6	18,1
від звичайної діяльності до оподаткування, тис. грн	130,8	261,7	328,8	130,9	67,1
3.4. Чистий прибуток (збиток), тис. грн	107,3	214,6	269,6	107,3	55,0
3.5. Продуктивність праці, тис. грн	219,5	256,3	292,1	36,8	35,8
3.6. Рентабельність продажу, %	2,57	3,64	3,69	1,07	0,05
3.7. Фондовіддача, грн на грн.	1,86	2,64	3,27	0,8	0,6
4. Фінансові показники					
4.1. Автономності	0,399	0,404	0,426	0,005	0,022
4.2. Маневреності	-0,949	-0,627	-0,368	0,322	0,259
4.3. Фінансової залежності	0,601	0,596	0,574	-0,005	-0,022

За даними табл. 1.4 можна зробити висновок про те, що вартість капіталу підприємства в 2017 р. зросла на 495,5 тис. грн., що свідчить про розширення господарської діяльності. Ця тенденція підтверджується і у 2018 році, коли обсяги капіталу підприємства зросли на 458,9 тис. грн. порівняно з

2017 р. і склали 3844,3 тис. грн.

Зростання капіталу в 2017-2018 рр. було обумовлене зростанням вартості як власного так і позикового капіталу. Зокрема вартість позикового капіталу в 2017 р. зросла на 280,9 тис. грн., у тому числі за рахунок поточних зобов'язань на 543,2 тис. грн. В 2018 р. зростання позикового капіталу склало 189,3 тис. грн, що було обумовлене зростанням зобов'язань за розрахунками на 237,1 тис. грн.

Вартість власного капіталу в 2017 р. порівняно з 2016 р. зросло на 214,6 тис. грн. при цьому вартість власного оборотного капіталу зросла на 236,5 тис. грн., а нерозподілений збиток підприємства скоротився на 214,6 тис. грн. В 2018 р. порівняно з 2017 р. обсяги власного капіталу зросли на 269,6 тис. грн., у тому числі і за рахунок скорочення нерозподіленого збитку на 269,6 тис. грн. при цьому власний оборотний капітал зріс на 256 тис. грн. водночас слід відзначити наявність на підприємстві значного нерозподіленого збитку, який в 2018 р. складав 572,2 тис. грн. проте позитивним є його активне скорочення. Зокрема, за останні три роки нерозподілений збиток скоротився майже в 2 рази.

Підприємство має досить потужну матеріальну базу. Водночас спостерігається тенденція до скорочення середньорічної вартості основних засобів, які в 2017 р. скоротилися на 12,6 тис. грн., а в 2018 р. – на 4,2 тис. грн. При цьому позитивним моментом є зростання середньорічної вартості оборотних активів, які в 2017 р. зросли на 242 тис. грн., а в 2018 р. – на 481 тис. грн. Залишки запасів на підприємстві досить значні і в динаміці вони зростають. Зокрема в 2017 р. порівняно з 2016 р. вартість запасів зросла на 287,3 тис. грн., а в 2018 р. – на 435,2 тис. грн. Основна частка запасів – це товарні запаси.

Середньорічна чисельність працівників товариства в 2016-2018 рр. мала чітку тенденцію до зростання – в 2017 р. вона зросла на 4 осіб, а в 2018 р. – ще на 2 особи.

У 2017 р. спостерігалось значне зростання виручки від реалізації

продукції (+1724,5 тис. грн.), в 2018 р. спостерігалася аналогічна ситуація: обсяги отриманої виручки зросли на 1408,3 тис. грн. і склали 7302,8 тис. грн. подібну тенденцію має і собівартість. Проте вона зростає меншими темпами. Так, в 2017 р. собівартість зросла на 1090,9 тис. грн., тоді як виручка – на 1724,5 тис. грн. В 2018 р. собівартість зросла порівняно з попереднім роком на 947,1 тис. грн., тоді як виручка – на 1408,3 тис. грн. Це призвело до зростання як прибутку від операційної діяльності, так і прибутку від звичайної діяльності, а також чистого прибутку, який в 2017 р. порівняно з 2016 р. зріс на 107,3 тис. грн., а в 2018 р. порівняно з 2017 р. – ще на 55 тис. грн.

Зростання виручки, навіть не зважаючи на збільшення чисельності працівників, привело до зростання продуктивності праці. Зокрема в 2017 р. вона зросла на 36,8 тис. грн. на кожного працівника, а в 2018 р. – ще на 35,8 тис. грн. Зростання чистого прибутку обумовило і зростання рентабельності продаж – на 1,07% в 2017 р. порівняно з 2016 р. та на 0,05% в 2018 р. порівняно з 2017 р.

Позитивно слід оцінювати і зростання фондівіддачі підприємства, яка характеризує ефективність використання основних засобів. В 2017 р. вона зросла порівняно з 2016 р. на 0,8 грн., а в 2018 р. порівняно з 2017 р. – ще на 0,6 грн.

З табл. 1.4 видно, що показник автономності на підприємстві в 2016 р. складав 0,399. Значення цього показника говорить про те, яку частину своїх активів компанія здатна профінансувати за рахунок власних фінансових ресурсів. В 2016 р. ПрАТ «Магазин «Медтехніка» була здатна профінансувати 39,9% активів за рахунок власного капіталу. В 2017 р. цей показник піднявся до 0,404, а в 2018 р. зріс ще на 0,022 пункти і склав 0,426. Нормативне значення показника знаходиться в межах 0,4 - 0,6. Більш низьке значення може говорити про високий рівень фінансових ризиків. Значення показника фінансової автономії вище 0,6 говоритиме про те, що компанія використовує не весь свій потенціал. В нашому випадку даний показник

відповідає нормативному значенню. Зазначимо, що показник фінансової залежності є оберненим до показника фінансової автономії, а значить також відповідає нормативам і в тенденцію скорочується.

Коефіцієнт маневреності показує співвідношення між власними оборотними ресурсами і власним капіталом компанії. Таким чином, значення показника говорить про те, яка частина власного капіталу може бути використана для фінансування оборотних активів, а яка частина спрямована на фінансування необоротних активів.

Нормативним вважається значення 0,1 і вище. В нашому випадку цей показник є негативним. Від'ємне значення показника свідчить, що власний капітал і кошти, залучені на довгостроковій основі, спрямовані на фінансування необоротних засобів, тому для фінансування оборотних активів необхідно звертатися до позичкових джерел фінансування. Це веде до зниження фінансової стійкості. Пропонуємо підприємство збільшити частку власних ресурсів. Це дозволить збільшити суму власних оборотних коштів, що призведе до збільшення значення показника.

Бухгалтерський облік на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер. Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника. Облік ведеться централізовано. Головний бухгалтер забезпечує організацію бухгалтерського обліку і контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Головний бухгалтер, здійснюючи організацію бухгалтерського обліку на основі встановлених правил його ведення, зобов'язаний забезпечити на ПрАТ «Магазин «Медтехніка»:

- складання достовірної бухгалтерської звітності на основі первинних документів і бухгалтерських записів, представлення її у встановлений термін відповідним органам;
- правильне нарахування і своєчасне перерахування платежів у державний бюджет, коштів на фінансування капітальних вкладень;

- достовірний облік витрат, виконання кошторисів витрат, реалізації продукції, виконання робіт, складання економічно обґрунтованих звітних калькуляцій;

- участь у роботі юридичних інших служб з оформлення матеріалів щодо нестач і розкрадання коштів і товарно-матеріальних цінностей і контроль за передачею в належних випадках цих матеріалів у судові і слідчі органи, а за відсутності юридичних служб - безпосереднє здійснення цих функцій;

- повний облік надходження грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, а також своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їхнім рухом;

- перевірку організації бухгалтерського обліку і звітності у структурних одиницях, своєчасний інструктаж працівників з питань бухгалтерського обліку, контролю, звітності й економічного аналізу.

Бухгалтерія ПрАТ «Магазин «Медтехніка» має лінійний тип організаційної структури, що передбачає пряме підпорядкування працівників бухгалтерської служби її керівникові – головному бухгалтерові.

На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» використовується автоматизована форма бухгалтерського обліку. За цією форми обліку порядок заповнення облікових реєстрів та їх формат визначаються тією комп'ютерною програмою, яка використовується. Як правило, всі комп'ютерні програми формують журнали-ордери або відомості по кожному рахунку, шахову та оборотну відомості, а також всі форми звітності. На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» використовується програмне забезпечення 1С: Бухгалтерія, версії 7.0.

Перевагою цієї форми обліку є:

- формування єдиного електронного облікового реєстру;
- бездокументний збір первинних даних за допомогою периферійних пристроїв та їх передача за допомогою засобів комунікації дистанційними каналами до комп'ютерів як основний спосіб здійснення документування

господарських операцій;

- на підставі вхідних первинних даних, одноразово зафіксованих на електронних носіях інформації, здійснюється інтегрована обробка облікових даних з необхідним рівнем деталізації й оперативності. При цьому використовується єдина інформаційна база даних, що накопичує необхідну для системи обліку інформацію;

- одноразове введення даних – обліковий запис перетворюється на облікову фразу, що призначена для перенесення даних на комп'ютерні носії та їх обробки в комп'ютеризованій системі обліку;

- один журнал хронологічного запису – багато регістрів систематичного запису. За обліковими фазами формується єдиний електронний обліковий регістр – Журнал господарських операцій, крім цього є змога переглядати інформацію у вигляді журналів-ордерів, відомостей тощо;

- один синтетичний рахунок з багатьма аналітичними рахунками;

- звітна інформація виводиться у визначений строк, а робоча (довідки, звіти для управлінських працівників) у будь-який момент може бути отримана за запитом – дані для цих документів одержують шляхом вибірки Журналу операцій за певними алгоритмами.

Недоліком цієї форми обліку є те, що недостатня увага приділяється інтеграції облікової системи, що базуватиметься на цій формі обліку, з системою управління та виробництва. Крім того, остаточно не розроблений алгоритм функціонування самої форми обліку.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи, відзначимо неоднозначність підходів вчених щодо

термінів «запаси» та «товарні запаси». На підставі результатів аналізу різних підходів до цих визначень, найбільш вдалим вважаємо термін, встановлений в ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення». На сьогодні товарні запаси класифікують за різноманітними критеріями в залежності від мети використання таких класифікацій. Визнання та оцінку товарних запасів здійснюється відповідно до положень Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Для ефективного управління товарними запасами важливого значення набуває їх бухгалтерський облік. Перед таким обліком на сучасному етапі ставиться мета забезпечення збору та систематизації інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання. Ця мета відображається у відповідних завданнях, які її конкретизують. На підставі бухгалтерської інформації про товарні запаси приймаються відповідні управлінські рішення. Достовірність такої інформації забезпечується за допомогою аудиту товарних запасів. Отже метою такого аудиту є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Ця мета також конкретизується у відповідних завданнях.

ПрАТ «Магазин «Медтехніка» спеціалізується на торгівлі медичною технікою. Організаційна структура підприємства відноситься до лінійно-функціонального типу. Результати діяльності підприємства свідчать про її розширення. Вартість капіталу має чітку тенденцію до зростання за рахунок збільшення вартості позикового та власного капіталу. Спостерігається активне скорочення вартості нерозподіленого збитку. Зростає середньорічна вартість оборотних активів, але неоліком є скорочення середньорічної вартості основних засобів. Збільшується чисельність працівників, а зростання чистого доходу від реалізації забезпечує зростання продуктивності та фондоддачі. Собівартість продукції зростає меншими темпами ніж чистий

дохід від реалізації продукції, що призводить до зростання усіх видів прибутку, у тому числі й чистого. В свою чергу це приводить до зростання рентабельності продажу. Фінансові показники засвідчують достатній рівень автономії. Негативним є від'ємний показник маневреності.

На підприємстві облік здійснюється централізованою бухгалтерією, яку очолює головний бухгалтер. Застосовується комп'ютерна форма обліку, що забезпечується «1С: Бухгалтерією, 7.0».

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Документальне оформлення та облік товарних запасів, порядок розкриття інформації про них у звітності

Організація бухгалтерського обліку - це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу. Основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка у свою чергу забезпечує нормальне функціонування систем обліку та управління. Тому дослідження організації обліку товарних запасів в ПрАТ «Магазин «Медтехніка» необхідно розпочати з аналізу особливостей облікової політики в цілому та по відношенню до товарних запасів.

Слід відмітити, що на підприємстві останній раз наказ про облікову політику приймався в 2018 р. Водночас на сьогодні цей наказ застарів і не відповідає вимогам законодавства (в ньому вказані недіючі нормативно-правові акти). Так, наприклад в ньому є посилання на Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69, яка на сьогодні не діє. Замість неї в 2014 р. було прийнято Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

До основного недоліку Наказу про облікову політику підприємства можна віднести те, що опис принципів, методів і процедур подається суцільним текстом із пронумерованими позиціями, що ускладнює його опрацювання. Вважаємо, що Наказ про облікову політику доцільно

формувати з двох частин або розділів:

1) організаційно-технічні питання, які стосуватимуться загальних положень організації обліку на підприємстві, нормативного підґрунтя наказу, форми організації бухгалтерського обліку, відповідальності за належну організацію, ведення обліку, за зберігання документації, недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації, порядку та строків проведення інвентаризацій, форми обліку;

2) безпосередньо методика обліку.

В п. 3 розділу III Наказу передбачено первинна вартість запасів визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». При вибутті запасів оцінка їх здійснюється за одним із таких методів, як ціна продажу.

Окрім цього в Наказі встановлено, що на підприємстві організація аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей здійснюється за підрозділами наступним чином:

- у бухгалтерії - у кількісно-сумовому вимірі;
- на складах - у кількісному вираженні.

Слід зазначити, що в цьому наказі товарним запасам приділяється недостатньо уваги. Вважаємо, що існує низка положень, наявність яких є обов'язковою при формуванні облікової політики для потреб бухгалтерського обліку в частині товарних запасів, а саме:

– робочий план рахунків, який містить синтетичні та аналітичні рахунки, для формування системи бухгалтерського обліку з метою відображення своєчасної та повної інформації в обліку та звітності;

– форми первинних облікових документів, що використовуються для відображення фактів господарської діяльності, для яких не передбачені типові форми документів, а також форми документів для внутрішньої облікової звітності;

– правила документообороту та технології обробки облікової інформації;

- вибір методу оцінки товарних запасів;
- організація аналітичного обліку руху товарно-матеріальних цінностей;
- визначення відповідальних за ведення первинного обліку на складах (коморах);
- затвердження посад, які відповідають за одержання та відпуск товарів;
- формування складу інвентаризаційної комісії та встановлення термінів проведення інвентаризації;
- система внутрішнього контролю.

Одним з найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку є первинний облік. Первинний облік – це одна зі стадій господарського обліку, на якій фіксується господарське явище чи процес на первинних носіях облікової інформації, які в подальшому забезпечують отримання необхідних даних для управління тими чи іншими об'єктами господарювання, здійснення контролю за господарськими явищами та процесами для аналізу діяльності й реальної оцінки результатів роботи підприємства. В процесі первинного обліку здійснюється документальне оформлення господарських операцій, у тому числі й з запасами.

Проведений аналіз положень Наказу про облікову політику свідчить про те, що в ньому відсутня інформація щодо особливостей облікової політики відносно первинного обліку запасів. В наказі про облікову політику відсутня вказівка про те, що наказом затверджується правила й графік документообігу відповідно до додатка до цього наказу за переліком документів, затверджених керівником. Відсутній і сам додаток. Аналогічне можна стверджувати і стосовно переліку первинних документів, які застосовуються підприємством у практичній діяльності й офіційно затверджені відповідними державними органами, який повинен бути затверджений у додатку до цього наказу, а також і стосовно форм первинних облікових документів (зведених первинних документів).

Зазначимо, що ключовими елементами первинного обліку є процес документування та первісна обробка інформації, під якою розуміється диференційоване накопичення кількісних даних, що характеризують господарські операції.

Товарні запаси, що надходять в ПрАТ «Магазин «Медтехніка», оформляють бухгалтерськими документами в наступному порядку.

Товарні запаси надходять до ПрАТ «Магазин «Медтехніка» у результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів з ними або придбання підзвітною особою, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, обмін на неподібний актив тощо. Однак основним шляхом надходження товарних запасів на підприємства є купівля.

Купівля товарних запасів на підприємстві здійснюється за договором постачання, в якому визначено умови поставки, вид запасу, його ціну, якість та інші істотні умови у відповідності з Цивільним **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]** та Господарським **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]** кодексами України. Оплата здійснюється на підставі реквізитів постачальника в договорі або наданому рахунку.

Рахунок-фактура (Додаток Е) є розрахунково-платіжним документом, що передбачає тільки виставлення певних сум до оплати за запаси, які поставляються (чи фактично поставлені), а сам факт отримання запасів далі підтверджується видатковою накладною постачальника (Додаток Ж).

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (Додаток И) є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» при відпуску запасів, для оприбуткування їх у випадку закупівлі, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується у трьох екземплярах на підставі договору (контракту), рахунку, інших відповідних документів і підписується особою, що видала дозвіл на відпуск товарно-матеріальних цінностей, та головним бухгалтером.

Кожна операція з оприбуткування, переміщення або списання товарних

запасів повинна підтверджуватися первинним документом. На будь-якому підприємстві першим пунктом, куди надходять запаси, що придбаваються, перш ніж підприємство розпочне їх використання, є склад, тут і оформляються всі первинні документи щодо руху запасів. Не є виключенням в цьому випадку і ПрАТ «Магазин «Медтехніка».

Разом з відвантаженням матеріалів постачальник передає ПрАТ «Магазин «Медтехніка» розрахункові та інші супровідні документи – накладні, товарно-транспортні накладні, податкову накладну, правильність оформлення яких перевіряється бухгалтерією.

Товарно-транспортна накладна – складний, комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інші відомості (Додаток К).

Розділ «Відомості про вантаж» містить всю інформацію про перевезений ТМЦ і служить підставою для списання їх у відправника вантажу (постачальника) і оприбуткування у вантажоодержувача (покупця), а також для складського, оперативного і бухгалтерського обліку цінностей, прийнятих покупцем.

Товарно-транспортна накладна може бути прибутковим документом у вантажоодержувача тільки за відсутності розбіжностей між фактичними даними і даними супровідних документів. У цьому випадку факт прийому-передачі вантажу матеріально відповідальна особа (комірник) підтверджує підписом по рядку «Прийняв», із зазначенням прізвища, ініціалів і посади.

Інформація інших розділів форми № 1-ТН служить для обліку транспортної роботи, розрахунків за виконані транспортні послуги і нарахування заробітної плати водієві.

Податкова накладна застосовується відповідно до ст. 201 розділу V Податкового кодексу України [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], поряд з іншими первинними документами. Податкова накладна складається у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Один примірник видається покупцю, а другий залишається у продавця. У разі

складання податкової накладної у паперовому вигляді покупцю видається оригінал, а копія залишається у продавця.

Оплата купівлі товарних запасів здійснюється через платіжне доручення банку, або готівковим способом – через звітну особу (авансовий звіт, видатковий касовий ордер).

Платіжне доручення - це розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача. Приклад заповнення такого доручення представлено в Додатку Л.

Звіт про кошти, видані на відрядження або під звіт, надається до закінчення третього банківського дня, наступного за днем закінчення відрядження або завершення окремої цивільно-правової дії (господарської операції) підзвітної особи.

Підзвітна особа заповнює усі графи звіту, крім: «Звіт перевірено», «Залишок внесено (перевитрата) у сумі за касовим ордером», бухгалтерських проводок, розрахунку штрафу і суми утриманого податку за несвоєчасне повернення грошей на відрядження або під звіт, що заповнюють особи, які видали такі засоби, цільова витрата засобів і «Звіт затверджено», що підписує керівник.

На підставі документів, що надходять, перевіряють відповідність договірним умовам обсягу, асортименту, термінів постачання, цін, якості матеріалів тощо. В результаті такої перевірки на розрахунковому або іншому супровідному документі роблять відмітку про повний або частковий акцепт (згода на оплату).

Перевірені платіжні вимоги передаються до бухгалтерії, а квитанції транспортних організацій - експедитору для одержання і доставки товарів. Для одержання товарів зі складу постачальників, що знаходяться в інших містах, експедитору видають наряд і довіреність, в яких зазначають перелік та кількість товарів, які належить одержати.

Прийняті вантажі експедитор доставляє на склад підприємства і здає завідувачу складу, який перевіряє відповідність кількості і якості запасів даним супровідних документів. Прийняті комірником запаси оформляють прибутковими ордерами. Прибутковий ордер складається матеріально відповідальною особою в одному-двох екземплярах у день прибуття цінностей на склад. Копія прибуткового документа є звітом працівника про використання доручення.

У тих випадках, коли кількість і якість оприбуткованих на склад запасів не відповідають даним супровідних документів, приймання запасів здійснюється комісією, у складі якої обов'язково повинен бути представник постачальника. За результатами перевірки кількості і якості запасів складається акт про приймання запасів, який є підставою для пред'явлення претензії постачальнику.

Вибуття товарних запасів здійснюється у результаті їх передачі зі складу ПрАТ «Магазин «Медтехніка» для реалізації, виставлення в магазині в якості зразків, списання у зв'язку з псуванням та розкраданням, безоплатної передачі іншим юридичним особам.

Товарні запаси відпускаються зі складу на підставі правильно оформлених первинних облікових документів за вагою, обсягом, площею або на підставі рахунку з вказівкою кодів замовлень, об'єктів, видів робіт, для виконання яких вони відпущені, у суворій відповідності до норми витрачання ресурсів, що безпосередньо розробляються підприємством та щорічно затверджується його керівником. Відпуск запасів зі складу в обліку відображається не як списання запасів на виробництво, а як їх переміщення в середині підприємства.

Дані первинного документу, як інформаційна складова, не мають кінцевого логічного змісту також, як і окрема операція в будь-якому технічному процесі. Тому, первинний облік є невід'ємним від облікового процесу взагалі і не може виконувати функцію самостійного виду обліку. Первинний облік на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» є складовим елементом

системи бухгалтерського обліку, а саме підсистемою в системі вищого рівня. Тому на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення, робиться запис в регістрах бухгалтерського обліку, які накопичують і систематизують інформацію первинних документів. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Так, наприклад, в подальшому для заповнення фінансової звітності важливе значення мають оборотно-сальдові відомості (приклад такої відомості по рахунку 28.3 «Товари на складі» представлено в додатку М). Саме ця відомість використовується для перевірки товарних запасів. Реквізити цієї відомості означають наступне:

«Сальдо на початок періоду» - означає залишок товару на початок періоду;

«Сальдо на кінець періоду» - Залишок товару на кінець періоду;

«Дебет» - Залишок товару на складі;

«Кредит» - завжди ця колонка порожня. Червоні цифри свідчать про те, що товар проданий, але за данини обліку не оприбутковано;

«Обороти за період» - це обороти по закупівлі або продажу товару,

«Дебет» - це кількість закупленого товару,

«Кредит» - це кількість реалізованого товару.

Вважаємо, що вдосконалення документообігу та облікової документації на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» взагалі необхідно здійснювати в наступних напрямках:

- зростання оперативності обробки та оформлення інформації про реалізацію товарів на підприємстві;
- підвищення рівня об'єктивності аналітичної інформації з первинних документів;
- збільшення контролю процесу обліку списання товарів;
- посилення економії витрат ресурсів та праці на обробку та

оформлення документів.

Для забезпечення економії часу пропонуємо усунути недоліки типових форм. Це, зокрема, стосується виписки та обробки в обліку товарно-транспортних накладних та квитанцій від організацій-покупців, що виписуються на основі накладних. Наприклад, відомості про тару в товарно-транспортній накладній наводяться двічі, тому працівник бухгалтерії має переносити дані на лицьову сторону, оскільки строки «відпустив» і «прийняв» розташовані на зворотній стороні вказаного документа. Також доцільно було б оформити дані товарно-транспортних накладних і квитанцій у вигляді єдиного документа. Задля прискорення обробки первинних даних та забезпечення відповідності даних товарно-транспортних накладних та приймальних квитанцій необхідно, щоб вихідні дані квитанцій організацій-покупців продовжували зміст і доповнювали реквізити товарно-транспортних накладних. Таке об'єднання особливо важливе в разі виписки однієї квитанції на декілька накладних.

Вважаємо доцільною заміну накладних та рахунків-фактур накладною-рахунком на відпуск товарно-матеріальних цінностей, яка об'єднає основні реквізити вказаних документів, а саме: найменування, місцезнаходження і банківські реквізити відвантажувача і одержувача товарів, підставу для відпуску, ціну, суму до оплати.

Також доцільно впровадити форми накопичувальних відомостей обліку товарних запасів в розрізі відповідних ділянок. Накопичувальні відомості зможуть мати спрощену форму, однак відображатимуть детальну інформацію за синтетичними субрахунками бухгалтерського обліку та будуть підставою для складання Головної книги та фінансової звітності.

Найважливішим видом звітності підприємства є фінансова. За своєю сутністю це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств за звітний період. Обов'язок складання фінансової звітності ПрАТ «Магазин «Медтехніка» передбачено ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік

та фінансову звітність в Україні» [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Зазначимо, що, оскільки ПрАТ «Магазин «Медтехніка» відноситься до категорії малих підприємств, то фінансова звітність складається в спрощеному форматі – у вигляді Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, а саме Балансу за формою 1-м та Звіту про фінансові результати за формою 2-м.

Безпосередньо інформація про запаси відображається у розділі II «Оборотні активи» Балансу. Алгоритм заповнення відповідних кодів цієї форми представлено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Алгоритм перенесення інформації з реєстрів бухгалтерського обліку щодо товарних запасів до Балансу ПрАТ «Магазин «Медтехніка»

Стаття Балансу	Код	Джерело інформації для заповнення	Примітка
Запаси	1100	Сальдо по Дт. рах. 20, 26	В цій строчці відображають загальну вартість запасів
Готова продукція	1103	Сальдо по Дт. рах. 26, 27, 28 без урахування сальдо поза Дт. Субрахунку 286 та за вирахуванням сальдо за кредитом рахунку 285	Довідково показують вартість готової продукції, а саме: собівартість товарів на складі, які пройшли приймання за кількістю та якістю, випробування, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають Технічним умовам і стандартам; покупну вартість товарів, придбаних підприємством для подальшого продажу. Не включають до підсумку Балансу

Слід зазначити, що у Балансі за формою 1-м не передбачено розкриття усіх видів запасів, визначається лише таких їх підвид, як готова продукція. Водночас ПрАТ «Магазин «Медтехніка» цю позицію використовує для розкриття інформації про товарні запаси.

Запропоновані шляхи удосконалення сприятимуть більш повному та об'єктивному відображенню у бухгалтерському обліку підприємств товарних

запасів, а саме від цього залежить ефективність та оперативність прийняття рішень щодо стратегії і тактики розвитку підприємства.

2.2. Особливості обліку товарних запасів в електронному середовищі

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку обумовила суттєві зміни в організації бухгалтерського обліку – з допоміжного засобу обчислювальна техніка перетворюється на визначальний фактор його організації. Не є виключенням в цьому контексті і ПрАТ «Магазин «Медтехніка».

Сучасна комп'ютерна система бухгалтерського обліку ПрАТ «Магазин «Медтехніка» оперативно відображає основні господарські процеси в торгівлі, які пов'язані з отриманням різних показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. В цій обліковій системі інформація формується по єдиному каналу і використовується для всіх потреб управління.

Єдність інформаційної бази і повний автоматизований технологічний процес обробки даних при комп'ютерній системі обліку на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» поділяється на три етапи, які представлено на рис. 2.1.

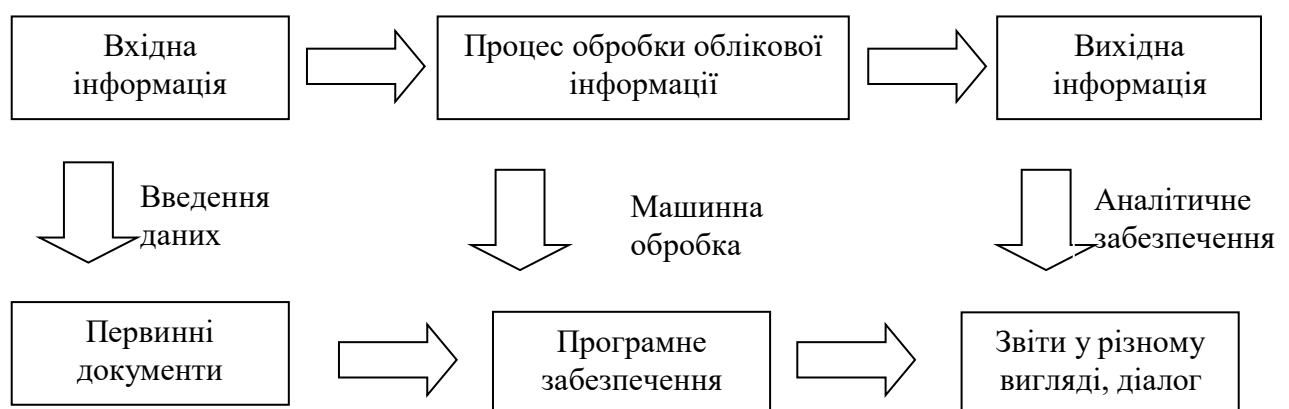


Рис. 2.1. Інформаційна система бухгалтерського обліку ПрАТ «Магазин «Медтехніка»

Зазначимо, що в основі такої інформаційної системи обліку лежить

відповідне програмне забезпечення. Провідними виробниками програмного забезпечення, які займаються автоматизацією бухгалтерського обліку є: корпорація «Телур» з пакетом програм «1С: Бухгалтерія»; компанія «Інформатик» з програмою «Інфо-бухгалтер»; «Галактика-Парус» (програми «Галактика» і «Парус»); «Айті» (серія програм «БОС»); «Атлант-Інформ» з пакетом «Акорд»; «ДИЦ» (програма «Турбо-бухгалтер»); «Акцент 6.0»; «Інтелект-сервіс» (серія програм «БЕСТ»); «Інфософт» («Інтегратор»). Розповсюдження отримало спеціалізоване програмне забезпечення «Іпотека-Бухгалтер», «Нова бухгалтерія 3.0», «LADY FIN», «СВОД-Старт», «Янус 6.5», «ДЕБЕТ плюс 2000», «Модуль бухгалтерського обліку X-DOOR» та ін.

За рейтингом автоматизованих програм, що використовуються юридичними та фізичними особами, складеним Т.О. Тарасовою, найбільш популярними є: «1С» – 55,5%; «БЕСТ» – 16,9%; «Інфо-бухгалтер» – 6,2 %; «Парус» – 5,5 %; Інші – 16% [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 28]. На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» використовується програмне забезпечення фірми «1С», а саме «1С:Торгівля і склад для України 7.7».

Типова конфігурація «1С» версії 7.7 дозволяє автоматизувати облік надходження, переміщення, продажу товарів на підприємстві, облік доходів від їх реалізації відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку. Паралельно ведеться і податковий облік цих операцій.

Для обліку доходу від реалізації в торгівлі застосовуються рахунки класу 7 (702 «Дохід від реалізації товарів»). Аналітичний облік на цих рахунках у програмі організований у розрізі субконто «Види діяльності» та «Місця зберігання». Для обліку собівартості реалізованих товарів застосовуються рахунки класу 9 (902 «Собівартість реалізованих товарів»). Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться за одним субконто «Види діяльності». Наприкінці звітної періоду ці рахунки закриваються.

Для обліку товарів типової конфігурації, відповідно до Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, призначений рахунок 28 «Товари». На ньому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки:

281 «Товари на складі»

282 «Товари в торгівлі»

283 «Товари на комісії»

284 «Тара під товарами»

285 «Торгова націнка»

286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом - зменшення.

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на складі ПрАТ «Магазин «Медтехніка».

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться в магазині ПрАТ «Магазин «Медтехніка».

Субрахунок 283 «Товари на комісії» на підприємстві майже не використовується.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».

На субрахунку 285 «Торгова націнка» ПрАТ «Магазин «Медтехніка» при веденні обліку товарів за продажними цінами відображає торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

Важливою умовою правильної організації обліку є єдність оцінки товарів (купівельна вартість або продажна) під час їх оприбуткування та під час їх списання. На всіх рахунках (крім рахунка 285 «Торгова націнка») облік руху товарів організовано в кількісному вираженні. Аналітичний облік на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» організований у розрізі номенклатури (субконто ТМЦ), партій і місць зберігання (складів і МВО - матеріально відповідальних осіб). Серед складів розрізняють оптові склади (на яких ведеться кількісно-сумовий облік у купівельних цінах) і роздрібні склади або магазини, де ведеться облік у цінах продажу.

Кореспонденції з обліку товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Кореспонденції з обліку товарних запасів на ПрАТ «Магазин
«Медтехніка»**

№	Господарська операція	Сума	Дебет	Кредит
1	Від постачальника на склад підприємства надійшли товари і тара. Сума акцептованого рахунка складається з:			
1.1	а) вартості товарів за договірними цінами	50000	281	631
1.2	б) ПДВ – 20%	10000	644	631
1.3	в) вартості тари	700	284	631
	Загальна сума рахунка	60700		
2	Відображено в обліку послуги сторонніх організацій із транспортування товарів:			
2.1	а) вартість послуг без ПДВ	1900	289	631
2.2	б) сума ПДВ	380	644	631
	Загальна сума рахунка	2280		
3	З поточного рахунка перераховано заборгованість за транспортування товарів	2280	631	31
4	З поточного рахунка попередньо сплачено постачальникам вартість товарів з ПДВ	7200	371	31
5	Відображено податковий кредит	1200	641	644
6	Відвантажені (реалізовані) товари і тара покупцям. У розрахункових документах зазначено:			
6.1	а) вартість товарів за обліковими цінами	55000	902	281
6.2	б) торговельна надбавка оптового підприємства	18700	281	285
6.2.2		18700	285	281
6.3	в) ПДВ 20%	14740	702	644
6.4	г) вартість тари	1100	902	284
7	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ за відвантаженими товарами	14740	644	641
8	З поточного рахунка сплачено постачальникам за товари, тару	46800	631	31
9	Від постачальника отримані товари на умовах передоплати	6000	281	631
10	Відображено ПДВ у вартості отриманих на умовах передоплати товарів	1200	644	631
10.1	Здійснено залік заборгованостей	7200	631	371
11.1	Отримано на поточний рахунок підприємства виручку за продані товари, тару	89540	31	361

11.2	Відображено дохід від реалізації	89540	361	702
12	Від покупця отримано грошові кошти (аванс)	10800	31	681
13	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	2300	643	641

Продовження табл. 2.2

№	Господарська операція	Сума	Дебет	Кредит
14	З поточного рахунка в касу підприємства отримано готівкою на службові відрядження	400	30	31
15	Товарознавцю Іванову В.С. видано з каси в підзвіт готівкою гроші на відрядження	400	372	30
16	Відвантажені (реалізовані) товари покупцю. У розрахункових документах зазначено:			
16.1	а) вартість товарів за обліковими цінами	6700	902	281
16.2	б) торговельна надбавка оптового підприємства	2300	285	281
16.3	в) договірна ціна з ПДВ	10800	361	702
16.4	Списано податкове зобов'язання при відвантаженні товарів	1800	702	643
15.5	Закрито розрахунки за авансами отриманих товарів	10800	681	361
16	Затверджено авансовий звіт про витрати на збут	200	93	372
17	Затверджено авансовий звіт товарознавця Іванова В.С. з відрядження	300	-	-
18	Повернено в касу підприємства невикористану суму підзвіту	100	30	372
19	Списуються транспортно - заготівельні витрати (ТЗВ) за реалізованими товарами на собівартість реалізації	1900	902	289
20	Списано фактичну собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат основної діяльності	64700	791	902
21	Списано суму чистого доходу від реалізації товарів на фінансовий результат основної діяльності	83800	702	791

Розглядаючи особливості синтетичного узагальнення й аналітичної деталізації облікових даних, варто звернути увагу на те, що в бухгалтерському обліку ПрАТ «Магазин «Медтехніка» відображаються не всі, а тільки найбільш суттєві сторони процесу продажу, які прийнято розглядати як окремі економічні категорії; кількість реалізованих товарів, собівартість реалізації, сума виручки й доходи, обігові витрати та затрати, прибуток та збиток. Решта понять та категорій можуть бути віднесені до об'єктів обліку за умови їх потенційної корисності для споживачів облікової інформації. Чинна методика обліку операцій продажу товарів не передбачає можливості цілісного відображення цього процесу, а проблема аналітичної деталізації показників продажу залишається актуальною.

Аналітичний облік операцій з продажу товарів у системі управління має забезпечувати відображення інформації щодо отриманих доходів, здійснених витрат і фінансових результатів за кожним видом реалізованого товару, у розрізі товарних груп, брендів компаній та/або постачальників,

місць реалізації. Оскільки в нинішніх умовах підприємство самостійно визначає асортиментну, маркетингову та цінову політику, то аналітичні рахунки будуть відкриватися залежно від інформаційних потреб для прийняття рішень за вищезгаданими проблемами. Слід зазначити, що сучасна практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності торговельного підприємства з продажу товарів не задовольняє інформаційних потреб користувачів, тому потребує вдосконалення. Аналітичний облік має бути більш змістовним, достатнім і відповідати своєму змісту - забезпечувати можливість оперативного аналізу отриманих від продажу товарів доходів і бути зручною та надійною базою для прийняття ефективних рішень в управлінні продажами товарів.

Для вдосконалення існуючої практики обліку щодо створення системи інформаційної підтримки управління товарними запасами необхідно, в першу чергу, деталізувати показники продажу для того, щоб забезпечити збір даних про наявність товарних запасів, отримані доходи, здійснені витрати та фінансові результати.

Деталізацію аналітичних даних про реалізацію товарів для визначення доходів, витрат та фінансових результатів на ПрАТ «Магазин Медтехніка» радимо виконувати за наступними критеріями:

- 1) напрямки потоків інформації (зовнішні, внутрішні);
- 2) групи товарів, позиції товарів, об'єкти аналітики, трендові компанії.

Для того, щоб інформація про результати діяльності підприємства була максимально корисною для прийняття управлінських рішень, вважаємо доцільною таку деталізацію рахунків яка б максимально відображала інформаційну систему управління товарними запасами.

Відповідно до того, що підприємство, згідно з діючим законодавством, має право самостійно обрати рахунки аналітичного обліку та відкривати рахунки третього та нижчих порядків, вважаємо за доцільне, створити субрахунки до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», а саме:

7021 «Дохід від реалізації товарів»;

7022 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»;

7023 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картами»;

7024 «Дохід від реалізації товарів з розпродажу».

Окрім того, оптимальним рішенням для цілей обліку товарних запасів було б створення субрахунків до рахунку 704 «Вирахування з доходу»:

7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»;

7042 «Сума наданих знижок»;

7043 «Інші вирахування з доходу».

Це забезпечить деталізацію облікових даних про результати реалізації товарів, а також дасть змогу організувати ефективну систему управлінського обліку та внутрішнього контролю й аналізу товарообігу, вдосконалити систему внутрішньої звітності підприємства.

Ще одне питання, яке потребує розгляду та вдосконалення стосується правильності списання собівартості реалізованих товарів роздрібними підприємствами торгівлі. До продажно́ї (роздрібно́ї) ціни товарів входять, крім первісної вартості товарів, суми податку на додану вартість, сплачені постачальникам, та суми торгової націнки на покриття витрат і отримання доходу від торгівлі.

Товари повинні списуватися з кредиту рахунку 28 «Товари» в дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» за фактичною собівартістю. Фактична собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки, яка за розрахунком до них відноситься. Об'єднання на рахунку 28 «Товари» активних субрахунків для обліку товарів і тари з контрактивним пасивним регулюючим субрахунком 285 «Торгова націнка» призводить до плутанини в бухгалтерських записах товарних операцій. У зв'язку з вищевикладеним доцільно було б фактичну собівартість реалізованих товарів визначати не на рахунку 28 «Товари», а на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», який по економічному змісту для цього й призначено. Виходячи з цього, суму торгової націнки, яка відноситься по розрахунку до

реалізованих товарів, доцільно списувати так: Д-т 285 К-т 902 – на зменшення продажної вартості реалізованих товарів або способом сторно: Д-т 902, К-т 285 – на зменшення дебетового обороту субрахунку 902, де врахована продажна вартість товарів.

На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» для обліку товарних запасів використовується програмне забезпечення «1С:Торгівля і склад для України». Це пов'язано з тим, що вона має зв'язок безпосередньо з касовим апаратом. Окрім того, програмне забезпечення 1С: Бухгалтерія для України 7.7» дозволяє організувати на роздрібних складах сумовий або кількісно-сумовий облік руху товарів, для чого призначений прапорець «Суммовой учет» у формі елемента довідника. Якщо він встановлений, буде прийнятий тільки сумовий облік. Зазвичай користувачі «1С:Бухгалтерії для України» для обліку роздрібного продажу ведуть сумовий облік. Для організації кількісно-сумового обліку треба щодня вносити дані за повним асортиментом і кількістю реалізованих товарів. На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» це великий обсяг даних, тому зручніше вести такий облік у спеціалізованій торговій програмі.

Водночас слід зазначити, що на сьогодні версія 7.7 вже є застарілою. Більш новою та ефективною є версія 8.3.

До очевидних переваг «1С:Підприємство 8.3» можна віднести наступні:

- миттєві оновлення обліку та регламентної звітності на відміну від «1С:Підприємство 7.7.»;
- інтуїтивний інтерфейс з можливістю сховати непотрібні розділи з екрану, залишивши тільки необхідні документи та звіти;
- менша вартість та більша доступність програмістів під платформу 8.3;
- вміння працювати з «1С:Підприємство 8.3» більш затребувані на ринку праці бухгалтерів;
- стабільність роботи програми – у вісімки відсутній процес переіндексації файлів при аварійному закритті програми, що суттєво

економить час та нерви;

- безпека даних – отримати фінансову інформацію підприємства, відкривши базу даних сімки може навіть школяр по першому запиту гугла;
- можливість використання нових технологій: обміну з інтернет-майданчиками, мобільними додатками, сервісами API та інше;
- повноцінне використання сучасних комп'ютерів та операційних систем, оскільки сімка коректно працює тільки на старій операційній системі Windodws XP.

Також в цій версії реалізовано маса додаткових функцій, яких не вистачало у версії 7.7. В першу чергу вони стосуються обліку торгових операцій. Зокрема у цій версії можна вести облік по складах в кількісному і кількісно-сумовому значенні, в тому числі облік по партіях. При необхідності цю функцію можна відключити. В разі зміни роздрібних цін є можливість зробити переоцінку товарів через документ «Переоцінка товарів в роздрібній торгівлі». Цікавим нововведенням 8-ї версії є можливість вести облік товарів (по вартості придбання, або продажу) в автоматизованих і неавтоматизованих торгових точках. Окрім цього існує функція ведення обліку оборотної тари: поворотної і власної (рис. 2.2.).

Також у цій версії є певні зміни, які стосуються і роздрібною торгівлі товарами. Зокрема на відміну від 7-ї версії, в якій облік товарів в роздрібній торгівлі здійснюється тільки в цінах продажу, у версії 8.3 підтримує ведення обліку товарів як за роздрібними цінами (цінами продажу), так і за закупівельними.

У версії 8.3 є можливість працювати з різними типами цін:

- закупівельна;
- оптова;
- роздрібна та ін.

Також можна створювати декілька категорій цін (оптові або роздрібні) і «прив'язувати» їх до певного контрагента (рис. 2.3).

Окрім того, шляхом перевірки програмне забезпечення цієї версії

дозволяє виконати аналіз даних на відповідність програмній методології обліку і нормам чинного законодавства, виявити помилки у веденні обліку, виявити можливі причини їх виникнення та отримати рекомендації щодо виправлення.

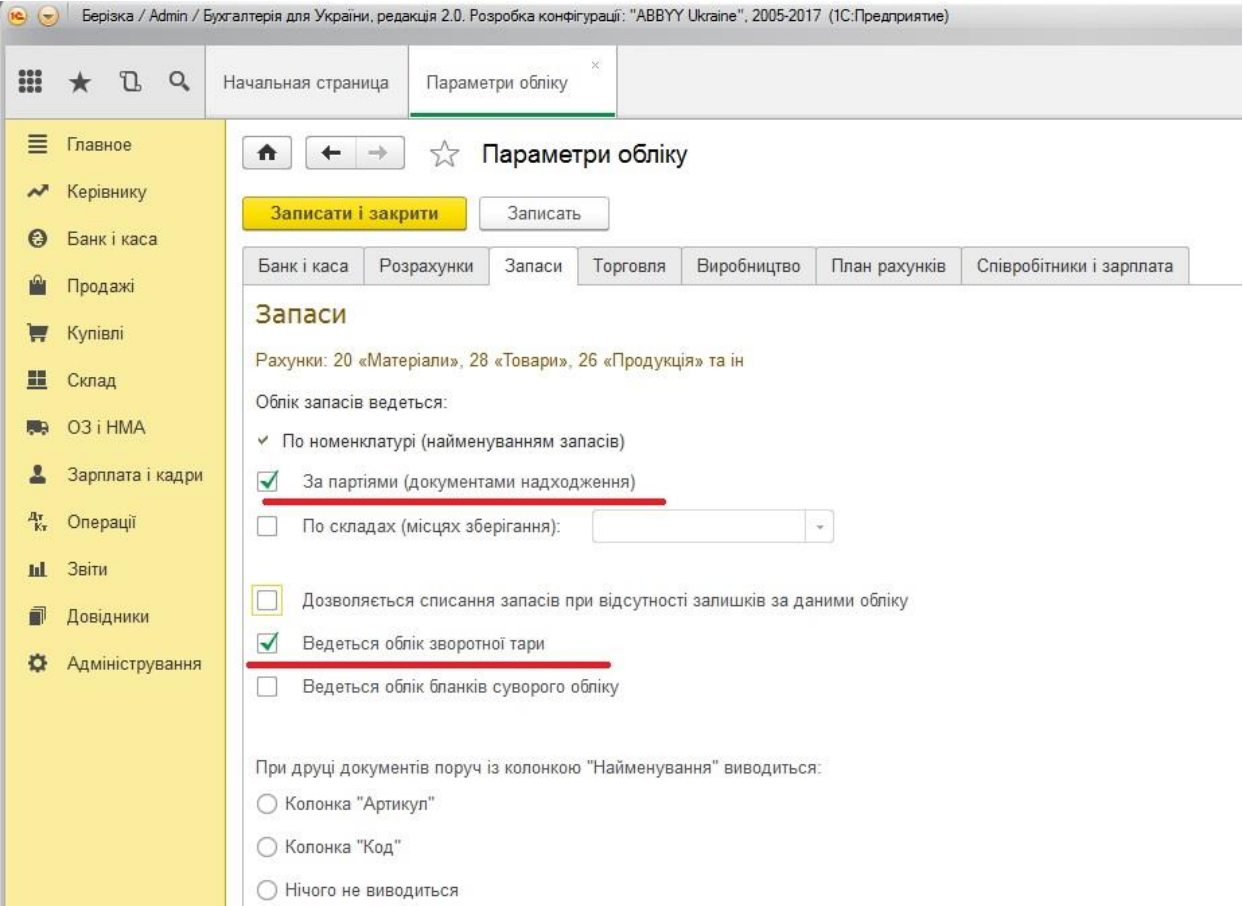


Рис. 2.2. Налаштування параметрів обліку товарних запасів

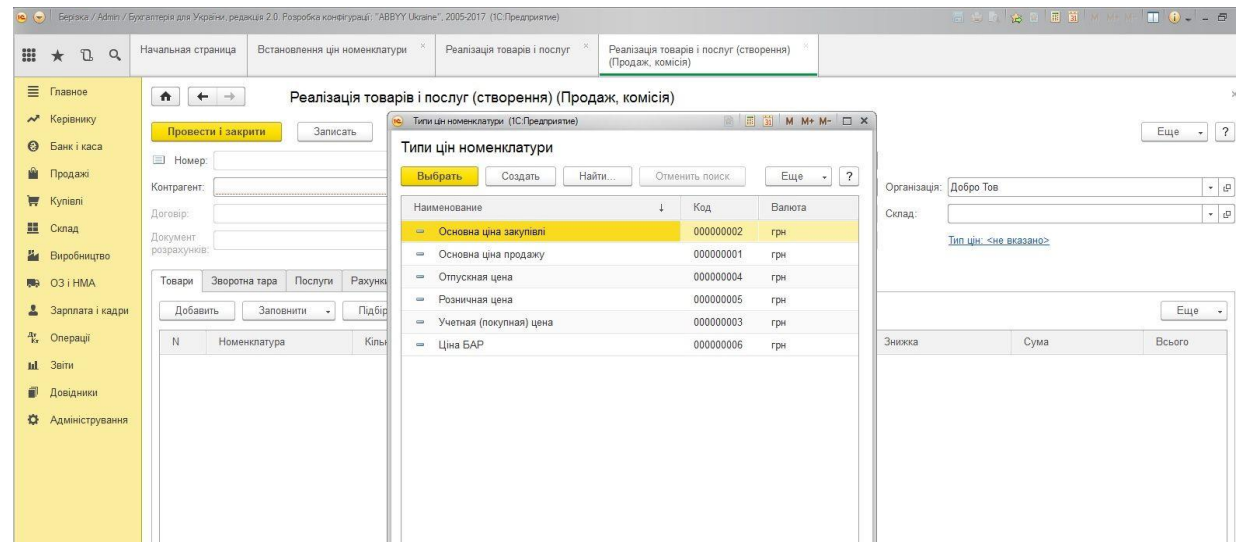


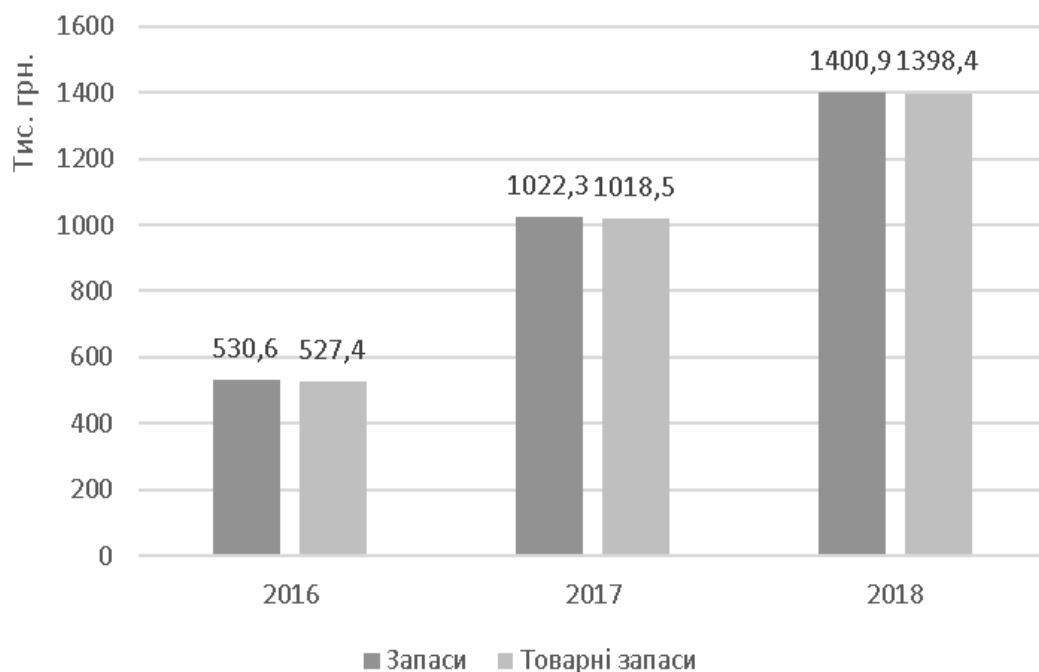
Рис. 2.3. Налаштування цін та валюти

Всі проміжні розрахунки зберігаються для того, щоб в майбутньому їх можна було проаналізувати за допомогою спеціальних звітів. В результаті користувач бачить чітку залежність між введеними ним даними і результатами розрахунків.

2.3. Напрями використання облікових даних в управлінні товарними запасами

На підставі інформації бухгалтерського обліку щодо запасів складається фінансова звітність. Саме дані фінансової звітності, в першу чергу, використовуються для управління та прийняття управлінських рішень.

Водночас щодо запасів фінансова звітність ПрАТ «Магазин «Медтехніка» містить недостатньо інформації. В першу чергу з даних Балансу можна відслідкувати динаміку запасів підприємства в цілому та безпосередньо динаміку товарних запасів. Ця динаміка представлена на рис. 2.4.



**Рис. 2.4. Динаміка запасів та товарних запасів на ПрАТ «Магазин
«Медтехніка» за 2016-2018 рр.**

З даних рис. 2.4 можна зробити висновок про те, що на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» спостерігається тенденція до зростання вартості запасів та товарних запасів. Зокрема в 2016 р. вартість запасів складала 530,6 тис. грн. В 2017 р. вона зросла на 102292,67% і складала 1022,3 тис. грн., а в 2018 р. вона зросла на 37,03% і складала 1400,9 тис. грн. Подібна ситуація спостерігалася і щодо товарних запасів, вартість яких в 2017 р. порівняно з 2016 р. зросло на 83,12% і складала 1018,5 тис. грн., а в 2018 р. порівняно з 2017 р. вона зросла на 37,29% і складала 1398,4 тис. грн. Можна зробити висновок про те, що темпи зростання товарних запасів перевищували темпи зростання запасів підприємства в цілому. Це свідчить про те, що на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» багато уваги приділяється товарним запасам.

Водночас з метою нормального функціонування торгівельного підприємства товарні запаси мають бути оптимальними. Для того, щоб з'ясувати цей момент доцільно визначити частку товарних запасів в структурі активів, оборотних активів та запасів підприємства. Результати таких розрахунків представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Частка товарних запасів в активах, оборотних активах та запасах ПрАТ
«Магазин «Медтехніка» за 2016-2018 рр.**

Показники	Рік			Відхилення	
	2016	2017	2018	2017 р. від 2016 р.	2018 р. від 2017 р.
Товарні запаси, тис. грн.	527,4	1018,5	1398,4	491,1	379,9
Запаси, тис. грн.	530,6	1022,3	1400,9	491,7	378,6
Частка товарних запасів в запасах, %	99,4	99,63	99,82	0,23	0,19
Оборотні активи, тис. грн.	643,2	1160,6	1605,9	517,4	445,3
Частка товарних запасів в оборотних активах, %	82	87,76	87,08	5,76	-0,68
Активи, тис. грн.	2889,9	3385,4	3844,3	495,5	458,9
Частка товарних запасів в активах, %	18,25	30,09	36,38	11,84	6,29

З даних табл. 2.3 можна зробити висновок про те, що товарні запаси на

підприємстві займають домінуючу частку запасів – більше 99%. Причому в динаміці ця частка зростає – за 2017 р. вона зросла на ,023%, а за 2019 р. – на 0,19%. Це обумовлене перевищенням темпів зростання вартості товарних запасів над темпами зростання вартості запасів. Це ж саме стосується і частки товарних запасів в структурі оборотних активів – в 2016 р. вона складала 82%. В 2017 р. цей показник зріс на 5,76%, а в 2018 р. – скоротилася на 0,68%. Зазначимо, що в структурі активів частка товарних запасів вже не така велика – в 216 р. вона склала 18,25%, в 2017 р. частка товарних запасів в структурі активів вона зросла на 11,84%, а в 2018 р. – ще на 6,29%.

Зазначимо, що збільшення частки запасів може свідчити:

- про розширення масштабів діяльності підприємства;
- про прагнення захистити кошти від знецінювання внаслідок інфляції;
- про неефективне розпорядження запасами, внаслідок чого значна

частина капіталу заморожується на тривалий час у запасах, сповільнюється його оборотність. Крім того, виникають проблеми з ліквідністю, збільшується псування сировини і матеріалів, зростають складські витрати, що негативно впливає на кінцеві результати діяльності. Усе це свідчить про спад ділової активності підприємства.

В нашому випадку в Україні спостерігається укріплення гривні, це означає, що інфляція не впливає настільки, щоб могла обумовити зростання вартості запасів. Щоб перевірити тезис про збільшення масштабів діяльності підприємства слід поглянути на динаміку обсягів чистого доходу: на рис. 2.5 представлено порівняння темпів зростання товарних запасів та чистого доходу від реалізації товарів.

З рис. 2.5 можна зробити висновок про те, що в аналізованому періоді спостерігалось зростання як чистого доходу від реалізації товарів так і товарних запасів. При цьому темп зростання вартості товарних запасів перевищував темпи зростання чистого доходу від реалізації товарів. В цілому можна зробити висновок про те, що мова в нашому випадку йшла не стільки про ефективне управління товарними запасами, стільки про ефект

розширення діяльності підприємства, що проявилось у зростанні отриманих доходів.

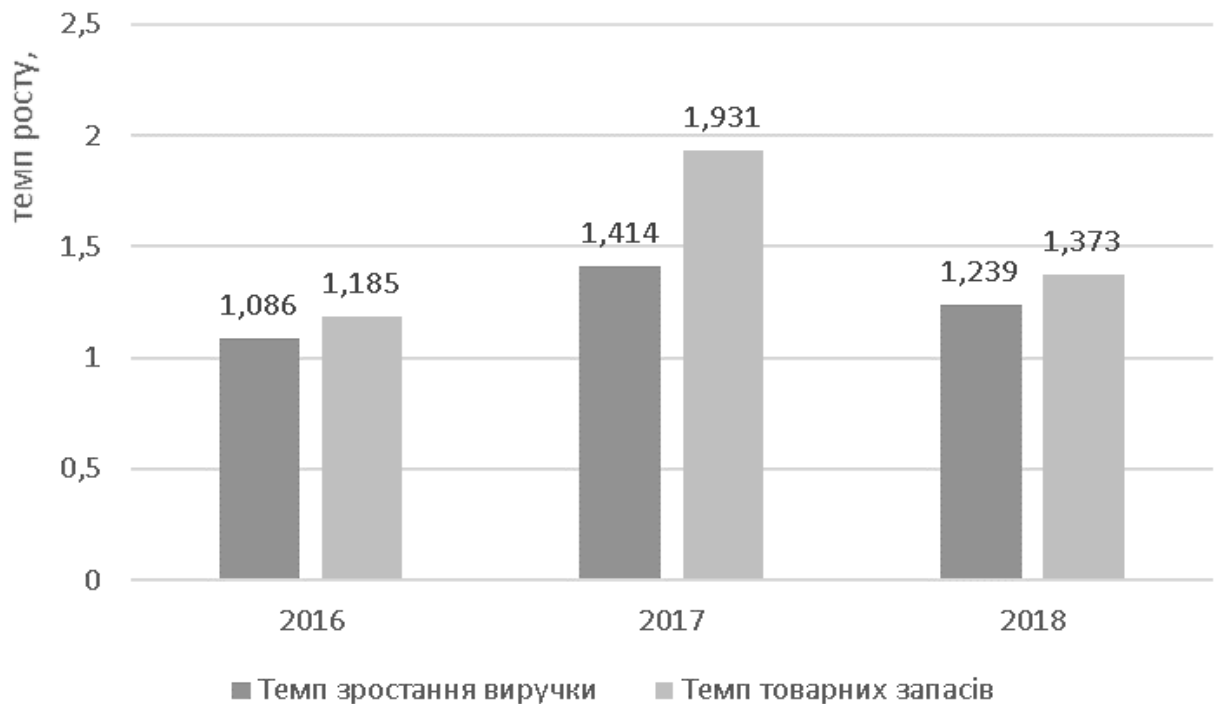


Рис. 2.5. Порівняння темпів зростання товарних запасів та чистого доходу від реалізації товарів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» за 2016-2018 рр.

Окрім цього, за даними балансу можна зробити висновки і щодо оборотності товарних запасів на підприємстві.

Зазначимо, що оборотність товарних запасів – це показник ділової активності, який вказує на ефективність управління товарними запасами в компанії. Значення показника свідчить про кількість оборотів, що здійснили запаси за рік. Він розраховується як співвідношення собівартості продукції і середньорічної суми запасів. Результати розрахунків представлено в табл. 2.4.

Зазначимо, що ефективна політика управління товарними запасами означає, що поточний рівень цих запасів забезпечує безперебійність процесу реалізації товарів, але при цьому мінімальний обсяг фінансових ресурсів відволікається на фінансування запасів. Якщо операційний процес

безперебійний, але обсяг запасів є значним, то витрати компанії будуть зростати.

Таблиця 2.4

**Оборотність товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка»
за 2016-2018 рр.**

Показник	Роки			Відхилення 2017 р. від 2016 р.		Відхилення 2017 р. від 2016 р.	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне	Абсолютне	Відносне
Середньорічна вартість товарних запасів, тис. грн.	486	773	1208	287	59,05	435	56,27
Собівартість, тис. грн.	2766,7	3857,6	4804,7	1090,9	39,43	947,1	24,55
Оборотність товарних запасів, обертів	5,7	5	4	-0,7	-12,28	-1	-20

Необхідно оплачувати оренду приміщення, в якому зберігаються запаси, здійснювати процентні платежі за коштами, які залучені для закупівлі зайвого обсягу запасів і т.д.

Для торгівельних підприємств найбільш оптимальним є оборотність на рівні 8-18 обертів. В нашому випадку оборотність складає 5,7 обертів в 2016 р. і в подальшому скорочується, що обумовлюється перевищенням темпів зростання середньорічної вартості запасів над темпами зростання собівартості. Так, наприклад, в 2017-2018 рр. темпи зростання середньорічної вартості запасів склали 59,05% та 56,27 відповідно, а темпи зростання собівартості – 39,43% та 24,55% відповідно. Це обумовило скорочення оборотності в 2017 р. на 0,7 обертів (-12,28 %), а в 2018 р. – ще на 1 оберт (-20%). Водночас слід зазначити, що підприємство реалізує специфічну продукцію – медичне обладнання, тому рівень оборотності в 8-18 обертів є занадто високим для такого виду товарів.

Таким чином, можна однозначно стверджувати, що управління товарними запасами на підприємстві є малоефективним, що пов'язано зі скороченням оборотності запасів.

Це можна підтвердити ще одним показником - періодом одного обороту запасів, який також є показником ділової активності, що вказує на

ефективність управління запасами компанії. Коефіцієнт розраховується як співвідношення добутку кількості днів у році на середньорічну суму запасів до суми собівартості. Значення показника вказує на те, скільки днів запаси зберігаються на складі компанії. Динаміка цього показника представлена на рис. 2.6.

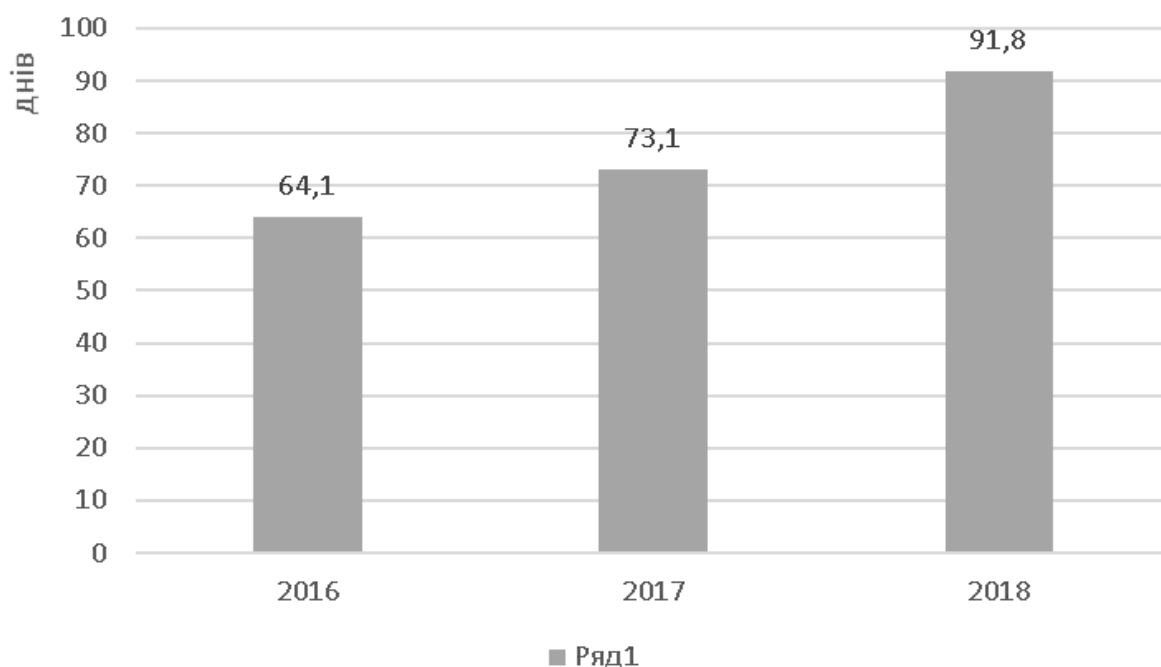


Рис. 2.6. Період оборотності товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» в 2016-2018 рр.

В розрібній торгівлі цей показник зазвичай коливається в межах 20-45 днів. В нашому випадку він має тенденцію до зростання, що є негативним моментом, який свідчить про збільшення обсягу коштів, які відволікаються на формування запасів. В загальному, діє правило - чим нижчий період одного обороту запасів, тим ефективніший контроль процесу формування та використання запасів.

Політика управління товарними запасами на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» повинна забезпечувати безперебійність процесу реалізації. Для цього формується запас, який забезпечить збут між періодами поставки.

Також створюється страховий запас - на випадок виникнення непередбачених подій. Також на ПрАТ «Магазин Медтехніка» варто враховувати сезонний чинник. Сума всіх цих запасів формує оптимальний розмір запасів. Варто розраховувати показник окремо за кожним видом запасів. Якщо поточний обсяг запасів перевищує оптимальний, то його доцільно знизити, що дозволить звільнити частину фінансових ресурсів. Якщо поточний обсяг запасів нижче оптимального, то існує ризик зупинки торговельного процесу через брак ресурсів.

Для оперативного розпорядження товарними запасами роблять детальніший аналіз їхньої оборотності за кожним видом. Водночас слід зазначити, що інформацію для цього може дати лише оборотно-сальдові відомості або аналіз картки рахунку з відповідними субрахунками. На підставі даних додатку М було розраховано середньорічну вартість товарних запасів за групами, досліджено їх динаміку (табл. 2.5) та структуру (табл. 2.6).

Таблиця 2.5

**Динаміка середньорічної вартості товарних запасів на ПрАТ «Магазин
«Медтехніка» за 2016-2018 рр.**

Показники	Рік			Відхилення 2017 р. від 2016 р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р.	
	2016	2017	2018	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Тонometri	38,3	16,7	28,2	-21,6	-56,4	11,5	68,86
Слухові апарати	42,7	92,3	121,1	49,6	116,16	28,8	31,2
Кварцеві лампи	35,8	55,2	53,4	19,4	54,19	-1,8	-3,26
Інгалятори	46,8	44	35,3	-2,8	-5,98	-8,7	-19,77
Взуття ортопедичне	13,8	27,4	48,8	13,6	98,55	21,4	78,1
Апарати для використання дома	70,2	71,8	59,7	1,6	2,28	-12,1	-16,85
Медичні меблі	80,9	43,8	75,8	-37,1	-45,86	32	73,06
Глюкометри та матеріали до них	25,8	66,3	145,2	40,5	156,98	78,9	119
Засоби дезінфекції	66	121,1	97,4	55,1	83,48	-23,7	-19,57
Засоби реабілітації	30,8	24	52,9	-6,8	-22,08	28,9	120,42
Ортопедична продукція	21,9	126,8	281,8	104,9	479	155	122,24
Інше	13,5	83,8	209	70,3	520,74	125,2	149,4
Всього	486,5	773,2	1208,6	286,7	58,93	435,4	56,31

З даних табл. 2.5 можна зробити висновок про те, що в 2017-2018 рр. середньорічна вартість товарних запасів зросла на 286,7 та 435,4 тис. грн. відповідно. Таке зростання було обумовлене зростанням по наступних видах товарних запасів, середньорічна вартість яких зростала як в 2017 так і в 2018 рр.: слухові апарати (49,6 та 28,8 тис. грн. відповідно), взуття ортопедичне (+13,6 та 21,4 тис. грн. відповідно), глюкометри та матеріали до них (+40,5 та 78,9 тис. грн. відповідно), ортопедична продукція (+104,9 та 155 тис. грн. відповідно), інші види продукції (+70,3 та 125,2 тис. грн. відповідно).

Водночас по окремих видах товарних запасів спостерігалось і скорочення середньорічної вартості. Так, наприклад, на 56,4% скоротився цей показник по тонометрам в 2017 р. порівняно з 2016 р. (в 2018 р. зростання склало +68,86% відповідно до 2017 р.). Подібна ситуація спостерігалась і щодо медичних меблів, вартість яких скоротилась в 2017 р. на 45,86%, тоді як в 2018 р. вона зросла на 73,06%. Досить значним скороченням характеризувався в 2017 р. такий вид товарних запасів як засоби реабілітації – їх середньорічна вартість зменшилась на 22,08%, та засоби дезинфекції в 2018 р. – зменшення склало 19,57%.

Натомість найбільше зростання у відносному значенні спостерігалось по інший товарам – в 2017 р. воно склало більше ніж 500%, а в 2018 р. – 149,4%. Подібний рівень зростання спостерігався в 2018 р. по глюкометрам – 119%, засобам реабілітації – 120,42%, ортопедичній продукції – 122,24%.

Вартість середньорічних запасів по інгаляторам скорочувалась як в 2017 р. (-2,8 тис. грн.), так і в 2018 р. (-8,7 тис. грн.).

Слід зазначити, що на підставі даних додатку М можна також розрахувати і зміну залишків на початок та кінець року, зміну обсягів надходжень товарних запасів та їх вибуття. Це дозволяє збільшити можливості управління щодо товарних запасів.

В табл. 2.6 представлено структуру середньорічної вартості товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» за 2016-2018 рр. З даних цієї табл.

2.6 можна зробити висновок про те, що в 2016 р. в структурі середньорічної вартості товарних запасів домінували апарати для використання дома, медичні меблі, засоби дезінфекції. Їх частка в сукупності складала 44,63 %, тобто майже половину усіх товарних запасів.

Таблиця 2.6

**Структура середньорічної вартості товарних запасів на ПрАТ «Магазин
«Медтехніка» за 2016-2018 рр.**

Показники	Рік			Відхилення 2017 від 2016 р.	Відхилення 2018 р. від 2017 р.
	2016	2017	2018		
Тонометри	7,87	2,16	2,33	-5,71	0,17
Слухові апарати	8,78	11,94	10,02	3,16	-1,92
Кварцеві лампи	7,36	7,14	4,42	-0,22	-2,72
Інгалятори	9,62	5,69	2,92	-3,93	-2,77
Взуття ортопедичне	2,84	3,54	4,04	0,7	0,5
Апарати для використання дома	14,43	9,29	4,94	-5,14	-4,35
Медичні меблі	16,63	5,66	6,27	-10,97	0,61
Глюкометри та матеріали до них	5,3	8,57	12,01	3,27	3,44
Засоби дезінфекції	13,57	15,66	8,06	2,09	-7,6
Засоби реабілітації	6,33	3,11	4,38	-3,22	1,27
Ортопедична продукція	4,5	16,4	23,32	11,9	6,92
Інше	2,77	10,84	17,29	8,07	6,45
Всього	100	100	100		

Проте в подальшому їх частки змінилися. Зокрема в 2017 р. зросла лише частка засобів дезінфекції на 2,09%, а апаратів для використання дома зменшилася на 5,14%, а медичних меблів – на 10,97%. Натомість перевищила 10% частка слухових апаратів (11,94%) та ортопедичної продукції (16,4%), а також інших товарів (10,84%). Це свідчить про те, що відбулося затоварення складів цими видами товарів. В 2018 р. частка слухових апаратів скоротилася на 1,92% але була вище 10%, зросла частка глюкометрів з 8,57% до 12,01%, продовжила зростати частка середньорічної вартості ортопедичної продукції – на 6,92% і склала 23,32%, а також інших товарів – на 6,45 і склала 17,29%.

Таким чином, структура середньорічної вартості товарних запасів поступово змінюється.

Висновки до розділу 2

На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» організація бухгалтерського обліку товарних запасів розпочинається з наказу про облікову політику. Водночас він має декілька недоліків, які необхідно усунути. Купівля товарних запасів на підприємстві здійснюється за договором постачання. Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей є підставою для списання товарних запасів при відпуску запасів, накладна від постачальника є підставою для оприбуткування їх у випадку закупівлі, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку. Разом з відвантаженням товарів постачальник передає розрахункові та інші супровідні документи – накладні, товарно-транспортні накладні, податкову накладну, правильність оформлення яких перевіряється бухгалтерією.

ПрАТ «Магазин «Медтехніка» складає фінансову звітність як мале підприємство у спрощеному вигляді. Алгоритм перенесення інформації з реєстрів бухгалтерського обліку щодо товарних запасів до Балансу має свою специфіку. Інформація про товарні запаси відображається в строчці з кодом 1103 «Готова продукція».

На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» використовується комп'ютерна форма обліку. Це забезпечується програмним забезпеченням «1С:Торгівля і склад для України» версії 7.7. Дані з первинних документів переносяться у програмне забезпечення або створюються у ньому ж, далі відбувається процес обробки інформації і на виході одержується звіт, який використовується для управління товарними запасами. Реалізація синтетичного обліку в програмного забезпеченні базується на використанні рахунків 28 «Товари», 702 «Дохід від реалізації товарів», 902 «Собівартість реалізованих товарів» з відповідними субконто. Водночас на підприємстві недостатньо здійснено деталізацію аналітичних даних про реалізацію товарів.

Окрім того, доцільним видається перехід підприємства з програмного забезпечення версії 7.7 на версію 8.3.

На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність, в якій відображається інформація про запаси та товарні запаси. Водночас цієї інформації вистачає лише для частини потреб управління. Зокрема на її підставі розраховується динаміка запасів та товарних запасів, їх частка в структурі оборотних активів та активів в цілому. Проведений аналіз засвідчив, що на підприємстві більше 99% усіх запасів припадає на товарні запаси. Товарні запаси домінують в структурі оборотних активів. В структурі активів їх вага складає біля 36% і має тенденцію до зростання.

Зроблено висновок про низький рівень ефективності управління запасами. Зростання вартості товарних запасів пов'язано з розширенням діяльності підприємства. Про низьку ефективність свідчить і скорочення оборотності товарних запасів та зростання періоду одного обороту. Підприємству рекомендовано на підставі оборотно-сальдових відомостей посилити контроль за створенням страхового запасу, контролю за своєчасністю поставок, відслідкуванням сезонності попиту.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЙОГО ДАНИХ В УПРАВЛІННІ

3.1. Нормативно-інформаційне забезпечення, прийоми і методи аудиту товарних запасів

Організація та методика аудиту товарних запасів визначається передусім належним інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації та класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси торгівлі та управління.

Організація і формування джерел надходження своєчасної, обґрунтованої та оперативної інформації, необхідної для виконання аудитором своїх функціональних обов'язків згідно з укладеним договором між клієнтом і аудиторською фірмою, являє собою інформаційне забезпечення аудиторського процесу. Водночас слід зазначити, що інформаційне забезпечення включає ще і нормативну складову. Таким чином, все інформаційне забезпечення аудиту, у тому числі й аудиту товарних запасів, складається як із нормативно-законодавчої бази, що здійснює регулювання ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та податкової звітності, так і з внутрішніх стандартів підприємства, його первинної, зведеної та іншої документації, реєстрів бухгалтерського обліку та інших внутрішніх і зовнішніх джерел інформації та інформації від третіх осіб, публікацій в наукових і спеціальних виданнях і т.ін.

Зупинемося більш детально на нормативній складовій аудиту товарних запасів.

Порядок аудиту товарних запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені трьома рівнями, що будують систему нормативного регулювання аудиту товарних запасів (рис. 3.1).

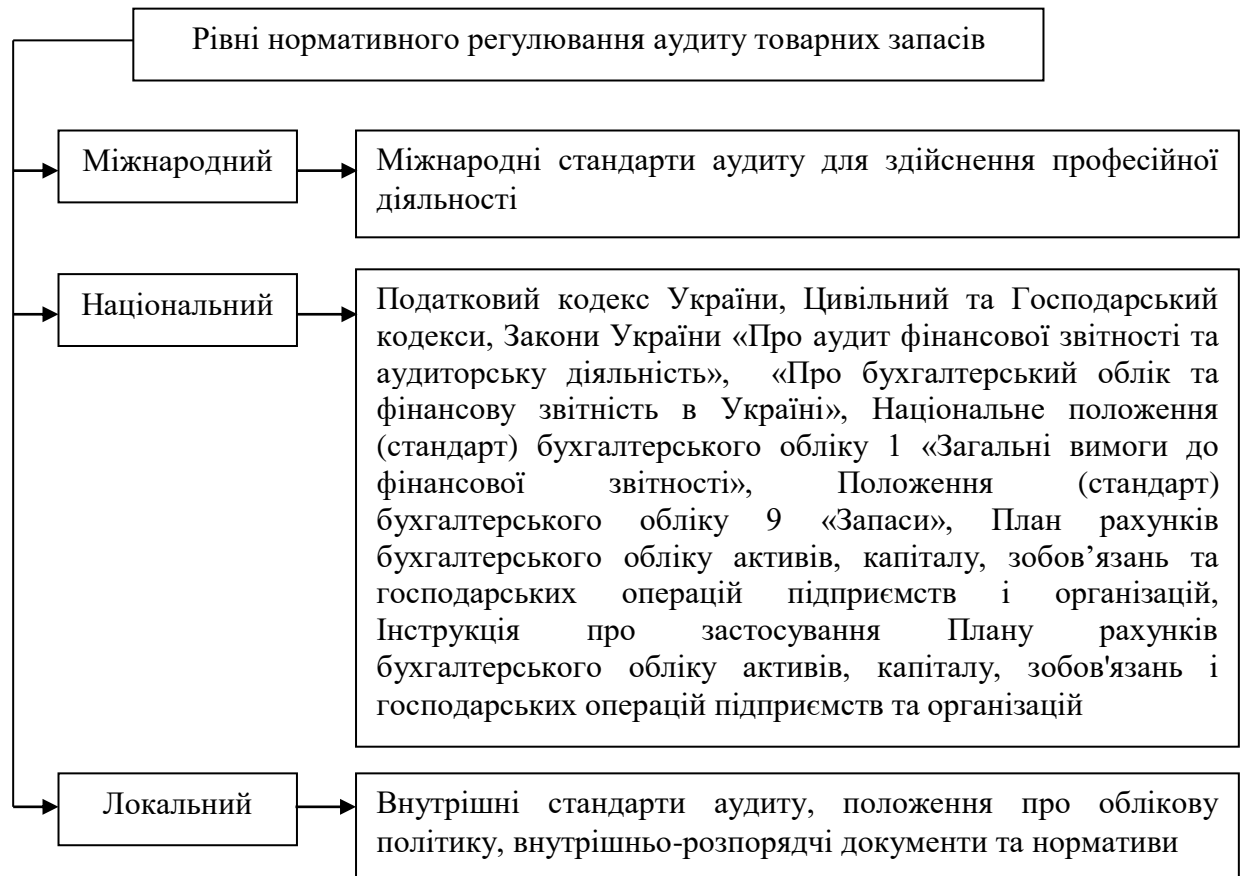


Рис. 3.1. Рівні нормативного регулювання аудиту товарних запасів

Зазначені нормативні документи мають різний правовий статус із дотриманням положень нормативно-правових актів вищого рівня. Серед них особливе місце займає Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Ошибка! Источник ссылки не найден.], який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні. Згідно з ним аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Ще одним важливим нормативно-правовим джерелом інформаційного забезпечення аудиту є міжнародні стандарти аудиту. Згідно з п. 1 ст. 13 вищевказаного закону аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності проводять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Під міжнародними стандартами аудиту розуміється сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

При провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію. Призначення цих стандартів полягає у наступному:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиту;
- підвищують суспільний імідж професії аудитора;
- усувають зайвий контроль із боку держави;
- допомагають аудиторам вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

На теперішній час діють 49 стандартів, поділених на 10 груп. Серед них для проведення аудиту товарних запасів найбільше значення мають

наступні:

- МСА 210 « Узгодження умов виконання завдань з аудиту;
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності;
- МСА 230 « Аудиторська документація;
- МСА 240 « Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»;
- МСА 300 « Планування аудиту фінансової звітності»;
- МСА 315 « Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;
- МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»;
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»;
- МСА 500 «Аудиторські докази»;
- МСА 520 « Аналітичні процедури»;
- МСА 530 «Аудиторська вибірка»;
- МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»;
- МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Важливою групою законодавчо-нормативного забезпечення аудиту товарних запасів є наступні нормативно-правові акти:

- Податковий кодекс України **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**;
- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**, в якому визначено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Упорядковано інтерпретацію ключових термінів бухгалтерського обліку (наприклад, активи). Ідентифіковано принципи, валюту, вимоги до фінансової звітності, а також охарактеризовано звітний період для складання фінансової звітності та особливості подання, оприлюднення фінансової звітності;
- Господарський кодекс України **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**;

найден.];

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], в якому визначено мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Обґрунтовано особливості складання «Балансу (Звіту про фінансовий стан)»;

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], в якому визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Обґрунтовано особливості визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформацію про запаси в примітках до фінансової звітності;

– Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], в якому визначено основні особливості організації, правила, порядок проведення інвентаризації запасів (в т.ч. товарних запасів), ключові аспекти оформлення результатів інвентаризації.;

– Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**];

– План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**] та Інструкція до нього [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], в яких для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів призначений рахунок 28 «Товари» та 20 «Запаси».

Окрім цього, другу складову інформаційного забезпечення містить різні внутрішні документи. Зокрема при аудиту товарних запасів до них слід віднести наступні:

1. Наказ про облікову політику, Положення про службу внутрішнього контролю чи аудиту.

2. Первинні документи: договори, журнал обліку вантажів, доручення, акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей,

прибутковий ордер, акти, накладні, матеріальний звіт, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, акт закупки запасів, акт про брак, відомість про брак, інформаційні відомості та ін.

3. Регістри аналітичного та синтетичного обліку відносно даних про операції з запасами: картка складського обліку товарів на складі, відомість обліку залишків товарів на складі, головна книга, журнали, відомості за рахунками 20, 26, 27 та 28 та інші.

4. Акти і довідки попередніх ревізій та перевірок, аудиторські звіти та інша документація, що узагальнює результати контролю.

5. Річна та квартальна звітність та примітки до фінансової звітності.

Аудит товарних запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо цієї компоненти оборотних активів, наведених у фінансовій звітності, шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази, джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта загалом, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності. Перелік таких тверджень наведено на рис. 3.2.

Характеристика тверджень стосовно товарних запасів	
→	існування (проведення інвентаризації товарних запасів на конкретну дату)
→	права та обов'язки (перевірка наявності договорів щодо придбання товарних запасів, правильності, своєчасності їх оформлення, а також належного оформлення у документації бухгалтерського обліку)
→	повноти (перевірка повноти реєстрації господарських операцій в бухгалтерському обліку)
→	оцінка та розподіл (перевірка правильності у формах річної фінансової звітності сум стосовно товарних запасів з урахуванням коригувань щодо оцінки)
→	точність (перевірка правильності записів про товарні запаси в регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності; арифметична перевірка сум щодо обліку товарних запасів)
→	класифікація (перевірка в повному обсязі реєстрації всіх господарських

→	операцій, подій, пов'язаних із товарними запасами)
	закриття реєстрів (всі господарські операції та події, пов'язані з товарними запасами, були зареєстровані у відповідному обліковому періоді)

Рис. 3.2. Характеристика тверджень стосовно товарних запасів

Твердження, які представлені на рис. 3.2, надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце.

При здійсненні аудиту товарних запасів аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки. Методи аудиторської перевірки товарних запасів, сформовані в залежності від етапу аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Методи аудиторської перевірки товарних запасів

№	Етап аудиту	Метод аудиту
1	Аудит організації обліку товарних запасів	Суцільна документальна перевірка
2	Перевірка правильності оцінки товарних запасів	Вибіркова документальна перевірка
3	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу витрат	Вибіркова документальна перевірка
4	Перевірка вірогідності списання товарних запасів	Вибіркова документальна перевірка
5	Перевірка якісних показників списаних запасів	Вибіркова фактична перевірка
6	Перевірка дотримання норм убутку запасів	Комбінована документальна перевірка
7	Перевірка правильності оцінки, використання і списання запасів	Вибіркова документальна та фактична перевірка
8	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку товарних запасів	Комбінована документальна перевірка
9	Перевірки відображення інформації про товарні запаси у фінансовій звітності	Перехресна перевірка, арифметична перевірка

Окремі вчені (наприклад М. Т. Шендригоренко) вважають, що проводити суцільну перевірку недоцільно – це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити

систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 178].

Під фактичною перевіркою слід розуміти перевірку кількісного і якісного стану товарних запасів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків за товарні запаси у документах, облікових регістрах і звітних формах.

Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб із метою підтвердження точності інформації щодо товарних запасів.

Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.

Обстеження — особисте ознайомлення із предметом дослідження, обстеження місць зберігання товарних запасів.

Опитування — це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.

Перевірка механічної точності передбачає повторну перевірку підрахунків і передачі інформації.

3.2. Організація і методика аудиту товарних запасів

Дослідження проблем контролю товарних запасів в умовах розвитку

підприємства набувають особливої уваги, що впливає на процес аудиту, особливості його здійснення та формування підсумків, оскільки роль товарних запасів дуже важлива для ПрАТ «Магазин «Медтехніка». Слід зазначити, що підприємство відноситься до акціонерних товариств, а значить воно зобов'язано кожного року проводити зовнішній аудит в цілому, у тому числі й товарних запасів.

Зазначимо, що зовнішній аудит відрізняється від внутрішнього своєю метою і поставленими завданнями, об'єктами дослідження, організацією їхньої роботи, підпорядкованістю апарату управління суб'єкта перевірки, їх професійною кваліфікацією, відповідальністю, оплатою праці тощо.

Одним з напрямків аудиту є аудит товарних запасів підприємства. Значення аудиту товарних запасів для ПрАТ «Магазин «Медтехніка» обумовлене безпосереднім впливом правильності їх відображення на майже будь-які види звітних форм. При цьому проведення такого аудиту матиме специфічне наповнення залежно від особливостей об'єкта дослідження. За помилковий вибір операцій, що перевіряються, недостовірні висновки цілком відповідає аудитор. Тому необхідно чітко сформулювати цілі аудиту.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів **[Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 122]**. Виходячи з цього, загальну мету аудиторської перевірки на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» можна сформулювати як висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність чинним нормативно-правовим документам, що регламентують порядок підготовки і надання фінансових звітів.

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків товарних запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам,

які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням товарних запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

Враховуючи особливості руху запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» організації їх обліку та управління, основні завдання аудиторської перевірки товарних запасів є наступними:

- перевірити повноту оприбуткування товарних запасів;
- перевірити правильність визначення первісної вартості запасів;
- встановити достовірність даних первинних документів щодо фактичної наявності та руху товарних запасів;
- перевірити організацію складського господарства, стан збереження товарних запасів;
- перевірити наявність договорів з матеріально-відповідальними особами по визначених центрах відповідальності;
- перевірити наявність контролю за рухом запасів через місця виникнення витрат і центри відповідальності;
- перевірити достовірність даних обліку реалізації товарів;
- перевірити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку запасів відповідно до діючих вимог законодавства;
- перевірити повноту та правильність відображення товарних запасів у звітності.

До основних об'єктів аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» слід віднести наступні:

1. Види запасів. Об'єкт визначається, враховуючи класифікацію запасів за видами.
2. Запаси як елемент облікової політики. Об'єктом є: витрати, що включаються та не включаються до первісної вартості запасів; порядок визначення первісної вартості запасів, що надійшли на підприємство з різних джерел; методи оцінки вибуття запасів; відображення інформації щодо

запасів у звітності тощо.

3. Операції із запасами. Об'єкт - усі господарські операції із запасами, починаючи з їх надходження на підприємство, закінчуючи їх вибуттям.

Алгоритм проведення аудиту товарних запасів представлено на рис. 3.3.

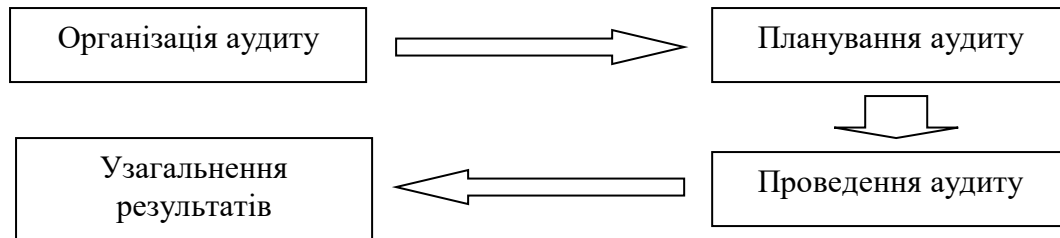


Рис. 3.3. Алгоритм проведення аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка»

Підприємство спочатку знаходить аудиторську компанію. Нею є ТОВ Фірма «Трансаудит». На етапі організації аудиту продукції відбувається попереднє ознайомлення з бізнесом ПрАТ «Магазин «Медтехніка». У зв'язку з цим:

- одержується Лист-замовлення (Лист-пропозиція) від ПрАТ «Магазин «Медтехніка»;
- проводиться збір інформації про діяльність від ПрАТ «Магазин «Медтехніка», його власників і керівників з різних зовнішніх та внутрішніх джерел;
- ПрАТ «Магазин «Медтехніка», як клієнт приймається;
- надсилається Лист-зобов'язання (Лист-згода), у якому обговорюються умови проведення аудиту, територія проведення огляду документів тощо;
- складається Договір на проведення аудиту;
- формується бригада (підбирається окремий аудитор);
- видається Наказ (розпорядження) керівника аудиторської фірми.

– видається Завдання на перевірку (на виконання аудиторської роботи).

Методична підготовка до проведення аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» включає:

- одержання відомостей про діяльність ПрАТ «Магазин «Медтехніка» з попереднім ознайомленням із звітністю та станом внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої аналітичної перевірки;
- виконання перевірки системи внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої оцінки ризику;
- розробка загального плану перевірки ПАТ «Херсонський комбінат хлібопродуктів»;
- складання планів перевірки за конкретними об'єктами;
- складання програм (розширених планів) аудиту за окремими об'єктами;
- розробка відповідних процедур тестування;
- розробка незалежних аудиторських процедур.

У процесі проведення аудиту система бухгалтерського обліку на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» розглядається з позиції основної контрольної підсистеми в системі внутрішнього контролю організації (Додаток П). Якщо система контролю виявляє вже допущені порушення і відхилення, то система бухгалтерського обліку допускає ці порушення і відхилення. Тому при оцінці ступеня довіри системі бухгалтерського обліку та рівня надійності оцінюється ймовірність допущення можливих порушень і відхилень в інформації. Саме тому в процесі отримання уявлення про систему бухгалтерського обліку і контролю аудитор повинен дати їм оцінку з позиції власника і внутрішніх користувачів, які займаються аналізом інформації, наданої працівниками обліково-аналітичного і контролюючого апарату підприємства. Тому аудиторіві потрібно правильно оцінити роботу служби бухгалтерського обліку і служби внутрішнього контролю з метою отримання достовірної інформації про фінансове положення, результати діяльності і зміни у фінансовому положенні підприємства і взаємозв'язаних організацій

(Додаток Р).

Використання даної інформації дозволить аудитору визначити, наскільки сприятливо впливає контроль на організацію і методику ведення бухгалтерського обліку, а також на запобігання викривленню фінансової і управлінської інформації. Для цього аудитор також здійснює оцінку властивого (внутрішньогосподарського) ризику (додаток С).

Ефективність проведення аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» суттєво залежить від якості його планування, яке має враховувати особливості діяльності підприємства та інформаційні потреби користувачів аудиту.

Планування охоплює стандартизовані процедури і базується на загальній концепції аудиту. Таким чином, оцінка системи бухгалтерського обліку розпочинається на стадії планування аудиту на підприємстві. На цій стадії аудитор вивчив, аналізував і давав оцінку інформації, яка стосується:

- облікової політики й основних принципів ведення бухгалтерського обліку підприємства і його структурних підрозділів;
- організаційної структури підрозділу, який відповідає за ведення бухгалтерського обліку і підготовку бухгалтерської звітності;
- розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які беруть участь у веденні бухгалтерського обліку і підготовці звітності;
- організації підготовки, обігу і зберігання документів, в яких висвітлені господарські операції;
- порядку відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку, а також форм і методів узагальнення даних таких реєстрів;
- порядку підготовки звітності на основі даних бухгалтерського обліку;
- вплив інформаційних засобів і технологій на організацію і методику ведення обліку;

- критичних областей, де особливо великий ризик виникнення помилок або викривлень даних бухгалтерської звітності;
- засобів контролю за окремими напрямками ведення бухгалтерського обліку.

Планування аудиту товарних запасів здійснюється у відповідності з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**]. Аудиторська фірма розробила і склала стратегічні плани аудиторської діяльності, які розраховані на декілька років (стратегічне планування), бізнес-плани на поточний рік (поточне планування) і план та програму конкретної аудиторської перевірки (оперативне планування).

План аудиту - це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Розроблений план аудиту товарних запасів представлено в Додатку Т.

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту - це документ, який містить завдання аудиту для конкретного об'єкту, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань (обсяг та термін їх виконання).

Аудиторська програма повинна бути досить конкретною, щоб служити комплексною інструкцією для співробітників. Кількість процедур, що мають бути включені до програми, залежить від мети аудиту та від їх суттєвості щодо запланованої перевірки.

При складанні аудиторської програми запасів необхідно враховувати особливості організації та функціонування підприємств промисловості, наявність та встановлений порядок використання запасів на виробництво продукції, побудову системи їх обліку та контролю. Тому для підприємств

різних галузей розроблені аудиторські програми запасів із визначенням комплексу аудиторських процедур, що мають бути застосовані.

При складанні аудиторської програми товарних запасів аудитор враховував особливості організації та функціонування підприємства, наявність та встановлений порядок використання запасів для виконання робіт, побудову системи їх обліку та контролю.

Розроблена програма аудиторської перевірки товарних запасів представлена в Додатку У.

Методика проведення аудиту товарних запасів представлена на рис. 3.4.



**Рис. 3.4. Методика проведення аудиту товарних запасів на ПрАТ
«Магазин «Медтехніка»**

В процесі перевірки аудитор звертав увагу на договірну політику підприємства. Договірна політика тісно пов'язана з трансакційними витратами підприємства, тобто витратами на супровід бізнес-діяльності, оскільки вони охоплюють витрати: на вивчення ринку, оцінку та вибір постачальників, організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів; витрати по укладенню договорів та вирішення спірних питань; витрати на

забезпечення того, щоб учасники додержували досягнутої домовленості тощо.

В подальшому аудитор переходив до вивчення транспортно-заготівельних витрат, оскільки, згідно з п.9 П(С)БО 9 «Запаси», витрати на транспортування товару та на навантажувально-розвантажувальні роботи включаються у вартість товару. Отже, аудитор здійснював зіставлення даних про витрати з доставки товару від постачальників, що містяться в дорожніх листах вантажного автотранспорту, актах виконаних робіт (послуг), талонах замовника, рахунках орендарів, з оборотами за дебетом субрахунку 281 «Товари на складі». Аудитор звертав увагу на той факт, що вартість транспортно-заготівельних витрат має включатись до витрат у момент реалізації (відвантаження товару), але не в момент здійснення витрат. Тож, в іншому випадку аудитор фіксував порушення, яке тягне за собою спотворення обліку та звітності, а також неправильне формування ціни реалізації на товар.

Наступним етапом аудиту процесу постачання був аудит процесу поставки, який включав перевірку товарів в дорозі та перевірку оприбуткованих товарів. При здійсненні аудиту товарів в дорозі слід пам'ятати, що дата оприбуткування товарів на склад може не відповідати даті взяття товарів на облік, оскільки документи, що підтверджують право власності підприємства на товар складаються у момент передачі права власності на них, а оприбуткування товарів здійснюється після одержання повної інформації про вартість імпортованих товарів, що надійшли, і передачі їх у підзвіт матеріально-відповідальним особам.

Аудит оприбуткування товарів від вітчизняних товаровиробників є традиційним як аудит звичайних матеріальних цінностей. Водночас при аудиті оприбуткування імпортованих товарів аудитор звертав увагу на особливості їх оприбуткування. Зокрема, приймання імпортованих товарів повинне здійснюватись на підставі прийомного акта й акта експертизи Торгово-промислової палати. Під час аудиторської перевірки не було

виявлено, що постачання товару на адресу резидента здійснено в повному обсязі, але в супровідних документах інофірмою неправильно відображена вартість товару. В інакшому б випадку виникала б потреба передекларувати цей товар. При перевірці розрахунків за придбаний імпортований товар аудитор перевіряв вартість його транспортування, витрати по страхуванню та митному оформленні, умови здійснення розрахункових операцій та наслідки невиконання умов договорів поставок. А отже, як бачимо, процес поставки товарів тісно пов'язаний з процесом розрахунків з постачальниками.

При аудиті розрахунків з постачальниками зверталася увага як на видані аванси (передоплату), так і на остаточні розрахунки з постачальниками. За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставленими акредитивами, векселями аудитор має визначити повноту оприбуткування товару і з'ясувати, чи не минули строки поставки та встановити причини затримки їх надходження.

Результати аудиту процесу постачання товарів були узагальнені у проміжному висновку.

Аудит процесу зберігання товарів розпочинався з інвентаризації товарів, яку проводили з використанням систем радіочастотної ідентифікації, що надає можливість автоматично збирати інформацію про об'єкт без втручання людини і з мінімальною кількістю помилок та дозволяє збільшити швидкість проведення інвентаризації в декілька разів, зменшити навантаження на персонал, зафіксувати інформацію про фактичне місцезнаходження кожного товару, скоротити витрати на ведення паперового документообігу та забезпечити повну прозорість обліку та контролю товарних запасів.

Під час документальної перевірки результатів проведеної клієнтом інвентаризації у аудитора не виникло сумнівів. В інакшому ж випадку він повинен був проаналізувати виявлені порушення, з'ясувати причини їх виникнення та розробити рекомендації і заходи по їх усуненню. В іншому випадку аудитор може запропонувати керівництву торговельного

підприємства провести вибіркову інвентаризацію в його присутності.

Наступним етапом аудиту була перевірка формування собівартості придбаних товарів та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Згідно з п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», включення транспортно-заготівельних витрат до собівартості товарів здійснюються або методом прямого розподілу, або збірно-розподільчим методом. Тож, під час аудиторської перевірки необхідно не тільки перевірити правильність їх розподілу, а й встановити доцільність застосування того чи іншого методу.

Аудит аналітичного обліку руху товарних запасів здійснювався за об'єктами аналітики (по підприємству в цілому, по відділах торговельного залу (для планування мотиваційної політики), товарних групах, товарних позиціях, брендів компаній та/або постачальниках). Під час аудиту аналітичного обліку товарів аудитор перевіряв своєчасність та правильність відображення операцій по руху товарів у відповідних регістрах обліку та фінансовій звітності.

На етапі аудиту процесу реалізації товарів аудитор ознайомлювався з ціновою політикою підприємства та на підставі даних аналітичного обліку субрахунків 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі» та 285 «Торговельна націнка» впевнювався у правильності нарахування торгової націнки, яка визначається підприємством самостійно, виходячи з кон'юнктури ринку, умов платежу, середньої ринкової ціни, попиту та пропозиції на окремі товари.

Варто наголосити, що особливим етапом перевірки процесу реалізації став аудит уцінки товарів та торговельних знижок. Зниження ціни товарів дозволяється лише за рішенням керівника підприємства за наявності:

- товарів, що залежалися (не реалізовані більше ніж 3 місяці і не мали попиту);
- товарів, що частково втратили свою первісну якість.

Для обґрунтування продажу товарів за результатами уцінки на торговельному підприємстві до початку розпродажу товарів має бути виданий наказ, який регламентуватиме порядок і умови продажу товарів за зниженими цінами. Тож, аудитор впевнився у відсутності такого наказу та не правильності відображенні уцінки в описі-акті. Опис-акт має складатись на підприємствах роздрібно́ї торгівлі - у кожному відділенні (секції) магазину чи в іншій торговій одиниці у двох примірниках і підписуватись членами комісії, які проводили уцінку, а також матеріально-відповідальними особами. Якщо деякі товари уцінюються повторно, то в описах-актах має бути зазначена ціна як після першої, так і після другої уцінок.

При перевірці правильності відображення в обліку торговельних знижок аудитор звертав увагу, що за умови оголошення торговельним підприємством розпродажу у податковому обліку згідно з пп. 153.2.1, 153.2.3 ПКУ дохід від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, неплатникам податку на прибуток (у тому числі фізособам та нерезидентам) визначається відповідно до договірних цін, але не нижче звичайних цін на такі товари, що діяли на дату такого продажу, якщо договірна ціна на ці товари відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на них.

Отже, при обчисленні об'єкта оподаткування дохід від продажу товарів має визначатись із договірної ціни товарів, але не меншої за звичайну ціну, що діяли на дату продажу, оскільки покупці товарів - фізичні особи не є платниками податку на прибуток.

Під час реалізації товарів зі знижками їх розмір має окремо фіксуватись в касових чеках і щоденному звіті. У зазначених документах також окремо має бути виділена вартість проданих товарів за роздрібними цінами без обліку наданих знижок та фактичний виторг від реалізації товарів з урахуванням знижок. Тож, дохід має відображатись в сумі фактично отриманої компенсації (виторгу в касу).

Оскільки при передачі товарів у роздрібну торгову мережу в обліку була відображена торгова націнка, то при їх реалізації цих товарів повинна бути списана така сама торгова націнка, що забезпечить обчислення правильної суми собівартості реалізованих товарів і залишку торгової націнки. Ніяких перерахунків і коригувань у зв'язку з наданням знижки проводити не потрібно. Таким чином, розрахунки мають бути зроблені без обліку наданих знижок.

3.3. Узагальнення результатів аудиту товарних запасів та використання його даних в управлінні

Аудит, здійснений аудиторською фірмою або приватним підприємцем-аудитором, має супроводжуватись обов'язковим документуванням, тобто відображенням отриманої інформації в робочій документації аудиту. Крім того, всі ті дії, які виконує аудитор під час аудиторської перевірки, у тому числі й для отримання аудиторських доказів, він має обов'язково вносити до своїх робочих документів.

В процесі аудиту розрахунків з покупцями та замовниками аудитор документально оформляв інформацією, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до МСА.

Основною метою підготовки робочих документів є підтвердження того, що аудит був проведений відповідно до прийнятих принципів аудиту. Якщо виникає потреба, аудитор повинен продемонструвати контролюючим органам і в суді, що аудитор був добре спланований і відповідним чином контролювався, що зібрані свідчення достовірні, достатні і своєчасні, і що аудиторський висновок відповідає результатам перевірки.

Робочі документи містили пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків аудитора щодо них. Якщо питання стосовно принципів або суджень є складними, в робочі документи треба вносити відповідні факти, що були відомі аудитору на час

формування висновків.

Процес аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» націлений на пошук помилок в обліковій інформації. Питання помилок та шахрайства при аудиті запасів регулюється МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» **[Ошибка! Источник ссылки не найден.]**.

Термін «помилка» означає ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:

- помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти.
- неправильне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або неправильної інтерпретації фактів.
- помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Залежно від періодичності здійснення помилки поділяються на:

- випадкові (арифметичні помилки, пропуски, неправильне заповнення звітних форм, неправильні проводки),
- помилки, які повторюються (постійно робиться неправильне бухгалтерське проведення).

Аудитор повинен розуміти, які помилки є найбільш типовими для торговельних підприємств. Типові порушення в діяльності підприємств роздрібної торгівлі представлено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Типові порушення в діяльності підприємств роздрібної торгівлі

№ з/п	Зміст типового порушення	Методи виявлення	Наслідки порушення
1	Неправильне оформлення установчих документів	Аналіз	Перекручення уявлення про підприємство роздрібної торгівлі
2	Порушення правил обліку надходження та реалізації товарів	Аналіз, арифметичний перерахунок	Заниження даних про загальну кількість товарів, перекручення даних звітності
3	Відсутність окремих ліцензій	Фактична перевірка	Незаконний продаж товарів споживачам
4	Несвоєчасне документальне	Аналіз	Викривлення обліку товарів, втрата

	оформлення операцій щодо руху товарів		прибутку, застосування штрафних санкцій
5	Порушення порядку ведення касових операцій	Аналіз, документальна перевірка	Перекручення даних обліку та звітності, застосування штрафних санкцій
6	Порушення при застосуванні реєстраторів розрахункових операцій	Аналіз, документальна, фактична перевірки	Приховування факту здійснення операцій купівлі-продажу товарів, застосування штрафних санкцій
7	Порушення порядку проведення інвентаризації товарів	Аналіз	Викривлення показників звітності
8	Помилки та підробка документів	Формальна перевірка	Невизнання господарських операцій в обліку при перевірці контролюючими органами (нереальні операції)
9	Помилки у визначенні сум при оприбуткуванні, уцінок товарів, їх відображення в обліку	Аналіз, документальна перевірка	Викривлення показників звітності

В табл. 3.3 представлено помилки і порушення в обліку товарних запасів, які трапляються в обліку на ПрАТ «Магазин «Медтехніка».

Таблиця 3.2

Помилки і порушення в обліку запасів, які трапляються в обліку товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка»

Назва порушення	Нормативний акт, який порушено	Методи дослідження
Неповне оприбуткування запасів, що надійшли	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
Оприбуткування запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування запасів	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями	Документальна перевірка, формальна перевірка (за формою)
Виявлення нестач, залишків, присвоєння запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.93 р.,	Фактична перевірка, спостереження
Завищення собівартості товарних запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.93 р.,	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
Необґрунтовані претензії до постачальників	Договір із постачальником	Документальна перевірка по суті, опитування

Порушення порядку проведення інвентаризації	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879	Фактична перевірка, спостереження
Проведення інвентаризації за відсутності МВО	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №02.09.2014 р. №879	Документальне, по суті, спостереження, опитування, обстеження
Помилки та підробки при кодуванні документів	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті
Незадовільна постановка бухгалтерського обліку	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями	Обстеження, опитування
Незадовільна організація складського господарства та зберігання запасів	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями	Обстеження, оглядова перевірка
Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Наказ Міністерства статистики України № 193 "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.96 р.	Документальна перевірка за формою

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включно з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Складається він на підставі проміжних висновків.

Аудиторський звіт – це ширший за своїм змістом документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Його складають тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

Аудиторський звіт складається з трьох частин: загальної, аналітичної та заключної (підсумкової).

Загальна (вступна) частина аудиторського звіту аудиторської фірми має містити такі обов'язкові дані:

- назву документа і назву клієнта;
- місце і дату складання;
- назву аудиторської фірми, її адресу;
- порядковий номер ліцензії на здійснення аудиторської діяльності, дата видачі та найменування органу, що видав ліцензію, а також строк дії ліцензії;
- номер реєстраційного свідоцтва;
- номер розрахункового рахунку;
- прізвище, ім'я та по батькові всіх аудиторів, що брали участь у перевірці.

Загальна (вступна) частина аудиторського звіту, складеного аудитором, який працює самостійно, має включати такі дані:

- прізвище, ім'я, по батькові;
- стаж аудиторської діяльності;
- найменування органу, який видав ліцензію на здійснення аудиторської діяльності, дата її видачі, а також строк дії ліцензії;
- номер реєстраційного свідоцтва;
- номер розрахункового рахунку;
- прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки чи за узгодженням з ним інші юридичні або фізичні особи).

Крім того, у вступній частині аудиторського звіту має бути вказано:

- період, за який проводилася перевірка звітності;
- склад, перелік фінансових звітів (інших документів), які перевірялися;

- посилання на національні нормативи аудиту, інші документи, які використовував аудитор під час аудиту.

Аналітична частина складається з опису перевіреної фінансової інформації та опису аудиту.

Опис перевіреної фінансової інформації відображує період перевірених фінансових звітів, види звітів, вказівки на обмеження доступу аудитора до інформації, якщо вони мали місце, розподіл відповідальності між аудитором і керівництвом підприємства.

В описі аудиту наводяться посилання на закони та нормативні акти, відповідно до яких проводився аудит, розкривається алгоритм аудиторської перевірки, використання необхідних процедур і збирання всіх доказів для складання обґрунтованого висновку, подаються результати експертизи ведення бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, зазначаються факти неусунених у процесі аудиторської перевірки суттєвих порушень встановленого ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також порушень законодавства при здійсненні господарських і фінансових операцій, які можуть створити у користувачів фінансової звітності неправильне уявлення про фінансовий, майновий і економічний стан підприємства, а також завдати збитків інтересам його власників і (або) третіх осіб, посилання на роботу іншого аудитора (або) експерта, якщо цей матеріал було використано.

В аналітичній частині подається чіткий перелік ділянок діяльності клієнта, перевірених суцільним і вибіркоким методом, описуються результати перевірки стану обліку, внутрішнього контролю на підприємстві, наводяться факти недоліків і порушень в організаціях, які завдали або можуть завдати шкоди інтересам власників, державі або третім особам. Окремо вказуються ті недоліки та порушення, які не були усунені за час аудиторської перевірки, а також рекомендації аудитора на аналітичний огляд

діяльності підприємств.

Заключна (підсумкова) частина являє собою висновок аудитора про достовірність перевірених фінансових звітів. По суті – це думка аудитора про перевірену фінансову звітність, яку називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою (аудиторської фірми).

Аудиторський звіт щодо аудиту товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» представлений в додатку Ф.

Висновки до розділу 3

Нормативно-інформаційне забезпечення аудиту товарних запасів включає нормативно-правові акти, які регулюють процедуру проведення аудиту, порядок ведення обліку товарних запасів на підприємстві та внутрішні розпорядчі документи та внутрішні документи, які характеризують господарські операції з товарними запасами.

Аудит товарних запасів підприємства має бути спрямований на перевірку тверджень щодо товарних запасів шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. В процесі аудиту аудитор повинен отримати та перевірити твердження щодо товарних запасів. В процесу аудиту аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи та методичні прийоми перевірки.

Аудит товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» проводився за наступними етапами: організація аудиту, планування аудиту, проведення аудиту, узагальнення результатів проведення аудиту. Для проведення аудиту було укладено договір з ТОВ Фірма «Трансаудит», аудитори якої склали план та програму аудиту. Також було проведено оцінку систему бухгалтерського обліку та контролю, визначено ризики при проведенні аудиту.

В процесі аудиту аудитор складав робочі документи та робив проміжні висновки, на підставі яких на останньому етапі аудиту складався

аудиторський висновок. При цьому було виявлено низку помилок, які не впливали на суттєвість відображення даних у фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

На підставі результатів проведеного аналізу методики обліку та аудиту товарних запасів можна зробити наступні висновки.

1. Відзначено неоднозначність підходів вчених щодо термінів «запаси» та «товарні запаси». На підставі результатів аналізу різних підходів до цих визначень, найбільш вдалим вважаємо термін, встановлений в ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення»: товарні запаси – це товари, що знаходяться на певну дату в сфері товарного обігу в формі поточного, сезонного зберігання або дострокового завезення, а також товари в дорозі і товари на складах виробника.

На сьогодні товарні запаси класифікують за різноманітними критеріями в залежності від мети викори таких класифікацій: в залежності від місцезнаходження; за призначенням; за відношенням до планового періоду; за методом ABC та XYZ; за обсягами формування; за ступенем ліквідності; за чутливістю до зміни товарообороту підприємства.

Визнання та оцінку товарних запасів здійснюється відповідно до положень Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

2. Для ефективного управління товарними запасами важливого значення набуває їх бухгалтерський облік. Перед таким обліком на сучасному етапі ставиться мета забезпечення збору та систематизації інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання. Ця мета відображається у відповідних завданнях, які її конкретизують. До них слід віднести наступні: правильність документального оформлення, законності і цілеспрямованості операцій; своєчасне і повне їх відображення в обліку; правильність списання товарних втрат; дотримання правил проведення інвентаризацій, своєчасне виявлення і відображення в обліку їх результатів; правильність аналітичного та синтетичного обліку товарних запасів.

На підставі бухгалтерської інформації про товарні запаси приймаються

відповідні управлінські рішення. Достовірність такої інформації забезпечується за допомогою аудиту товарних запасів. Отже метою такого аудиту є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Ця мета також конкретизується у відповідних завданнях. Зокрема до них можна віднести перевірку: дотримання чинного законодавства щодо операцій з товарними запасами; визнання товарних запасів активами та відображення їх в обліку та звітності; дотримання підприємством облікової політики щодо товарних запасів; виявлення збитку від розкрадання, нестачі, псування товарних запасів.

3. ПрАТ «Магазин «Медтехніка» спеціалізується на торгівлі медичною технікою. Організаційна структура підприємства відноситься до лінійно-функціонального типу. Результати діяльності підприємства свідчать про її розширення. Вартість капіталу має чітку тенденцію до зростання за рахунок збільшення вартості позикового та власного капіталу. Спостерігається активне скорочення вартості нерозподіленого збитку. Зростає середньорічна вартість оборотних активів, але неоліком є скорочення середньорічної вартості основних засобів. Збільшується чисельність працівників, а зростання чистого доходу від реалізації забезпечує зростання продуктивності та фондодіддачі. Собівартість продукції зростає меншими темпами ніж чистий дохід від реалізації продукції, що призводить до зростання усіх видів прибутку, у тому числі й чистого. В свою чергу це приводить до зростання рентабельності продажу. Фінансові показники засвідчують достатній рівень автономії. Негативним є від'ємний показник маневреності.

На підприємстві облік здійснюється централізованою бухгалтерією, яку очолює головний бухгалтер. Застосовується комп'ютерна форма обліку, що забезпечується «1С: Бухгалтерією, 7.0».

4. На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» організація бухгалтерського обліку товарних запасів розпочинається з наказу про облікову політику.

Водночас він має декілька недоліків, які необхідно усунути. Зокрема привести у відповідність до чинного законодавства посилання на відповідні нормативно-правові акти, на які робляться посилання в Наказі; сам наказ викласти в двох розділах: організаційно-технічні питання та безпосередньо методика обліку. В наказі повинні бути відображені наступні питання, які стосуються обліку товарних запасів: робочий план рахунків, форми первинних облікових документів, правила документообороту, метод оцінки товарних запасів, аналітичний облік, відповідальні за облік, склад інвентарної комісії, система внутрішнього контролю.

Купівля товарних запасів на підприємстві здійснюється за договором постачання. Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей є підставою для списання товарних запасів при відпуску запасів, накладна від постачальника є підставою для оприбуткування їх у випадку закупівлі, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку. Разом з відвантаженням товарів постачальник передає розрахункові та інші супровідні документи – накладні, товарно-транспортні накладні, податкову накладну, правильність оформлення яких перевіряється бухгалтерією.

ПрАТ «Магазин «Медтехніка» складає фінансову звітність як мале підприємство у спрощеному вигляді. Алгоритм перенесення інформації з реєстрів бухгалтерського обліку щодо товарних запасів до Балансу має свою специфіку. Інформація про товарні запаси відображається в строчці з кодом 1103 «Готова продукція».

5. На ПрАТ «Магазин «Медтехніка» використовується комп'ютерна форма обліку. Це забезпечується програмним забезпеченням «1С:Торгівля і склад для України» версії 7.7. Дані з первинних документів переносяться у програмне забезпечення або створюються у ньому ж, далі відбувається процес обробки інформації і на виході одержується звіт, який використовується для управління товарними запасами. Реалізація синтетичного обліку в програмного забезпеченні базується на використанні рахунків 28 «Товари», 702 «Дохід від реалізації товарів», 902 «Собівартість

реалізованих товарів» з відповідними субконто. Водночас на підприємстві недостатньо здійснено деталізацію аналітичних даних про реалізацію товарів., тому доцільно впровадити такі субрахунки 7021 «Дохід від реалізації товарів»; 7022 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»; 7023 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картами»; 7024 «Дохід від реалізації товарів з розпродажу»., 7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»; 7042 «Сума наданих знижок»; 7043 «Інші вирахування з доходу».

Окрім того, доцільним видається перехід підприємства з програмного забезпечення версії 7.7 на версію 8.3. Вона має зв'язок безпосередньо з касовим апаратом, дозволяє організувати на роздрібних складах сумовий або кількісно-сумовий облік руху товарів та має низку інших переваг.

6. На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність, в якій відображається інформація про запаси та товарні запаси. Водночас цієї інформації вистачає лише для частини потреб управління. Зокрема на її підставі розраховується динаміка запасів та товарних запасів, їх частка в структурі оборотних активів та активів в цілому. Проведений аналіз засвідчив, що на підприємстві більше 99% усіх запасів припадає на товарні запаси. Товарні запаси домінують в структурі оборотних активів. В структурі активів їх вага складає біля 36% і має тенденцію до зростання.

Зроблено висновок про низький рівень ефективності управління запасами. Зростання вартості товарних запасів пов'язано з розширенням діяльності підприємства. Про низьку ефективність свідчить і скорочення оборотності товарних запасів та зростання періоду одного обороту. Підприємству рекомендовано на підставі оборотно-сальдових відомостей посилити контроль за створенням страхового запасу, контролю за своєчасністю поставок, відслідкуванням сезонності попиту.

7. Нормативно-інформаційне забезпечення аудиту товарних запасів включає нормативно-правові акти, які регулюють процедуру проведення аудиту, порядок ведення обліку товарних запасів на підприємстві та

внутрішні розпорядчі документи та внутрішні документи, які характеризують господарські операції з товарними запасами.

Аудит товарних запасів підприємства має бути спрямований на перевірку тверджень щодо товарних запасів шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. В процесі аудиту аудитор повинен отримати та перевірити твердження щодо товарних запасів. В процесу аудиту аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи та методичні прийоми перевірки.

8. Аудит товарних запасів на ПрАТ «Магазин «Медтехніка» проводився за наступними етапами: організація аудиту, планування аудиту, проведення аудиту, узагальнення результатів проведення аудиту. Для проведення аудиту було укладено договір з ТОВ Фірма «Трансаудит», аудитори якої склали план та програму аудиту. Також було проведено оцінку систему бухгалтерського обліку та контролю, визначено ризики при проведенні аудиту. Методика аудиту товарних запасів передбачала наступні напрями: перевірка надходження товарних запасів, складського обліку, правильності оцінки, синтетичного обліку, списання, первинних документів, даних Головної книги, відображення у звітності.

9. В процесі аудиту аудитор складав робочі документи та робив проміжні висновки, на підставі яких на останньому етапі аудиту складався аудиторський висновок. При цьому було виявлено низку помилок, які не впливали на суттєвість відображення даних у фінансової звітності.